



# **Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)**

**José Andrés Sánchez Pedroche**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA  
Abogado*

## **Extracto**

La nueva regulación del recurso de casación permite al Tribunal Supremo pronunciarse sobre aspectos muy relevantes y conflictivos del procedimiento inspector. Algunos de ellos han sido ya resueltos y otros, sin embargo, están todavía pendientes de fallo.

**Palabras clave:** procedimiento inspector; recurso de casación; Tribunal Supremo; Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Fecha de entrada: 11-12-2019 / Fecha de aceptación: 10-01-2020 / Fecha de revisión: 03-02-2020

**Cómo citar:** Sánchez Pedroche, J. A. (2020). Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 5-88.



# Appeal to the Supreme Court and inspection proceeding. Six important questions (three of them have already been judged and the other three are still pending)

José Andrés Sánchez Pedroche

## Abstract

New legal regulation related to the appeal to the Supreme Court allows this Court to judge on very important and controversial aspects of the inspection proceeding. Some of these cases have already been judged while others are still pending.

**Keywords:** inspection proceeding; appeal to the Supreme Court; Supreme Court; State Agency of Tax Administration.

**Citation:** Sánchez Pedroche, J. A. (2020). Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 5-88.

## Sumario

1. Introducción
2. Los requerimientos previos de información no forman parte del procedimiento inspector, a los efectos del cómputo de su duración máxima, salvo en aquellos casos de fraude de ley en los que pudiera incurrir la Administración tributaria para burlar así los plazos legalmente establecidos
3. ¿Ocurre lo mismo en los procedimientos inspectores que dan lugar a una entrada domiciliaria sin previo aviso? ¿El cómputo de su plazo máximo ha de realizarse desde la comunicación formal de inicio del procedimiento con ocasión de dicha inmisión locativa o ha de entenderse iniciado con anterioridad?
4. Sobre el concepto de necesidad en las entradas domiciliarias inspectoras *inaudita parte*
5. ¿El grado de concreción de la información de la solicitud de autorización judicial vincula a la AEAT respecto de lo que puede o no obtenerse como material probatorio en las entradas domiciliarias sin previo aviso?
6. ¿Es posible el inicio de un nuevo procedimiento inspector sobre el mismo contribuyente cuando todavía no ha finalizado la inspección en curso para desarrollar actuaciones inquisitivas con igual alcance general y por idéntico concepto impositivo, aunque referidas a ejercicios distintos?
7. El principio de regularización íntegra en el procedimiento inspector

Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

## 1. Introducción

La inspección de los tributos, como señalara en su día el preámbulo del derogado Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), se erige en un procedimiento capital para que la justicia constitucional, inspiradora de las leyes tributarias, no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas. El Tribunal Constitucional (TC) recuerda a este propósito, en el fundamento jurídico (FJ) 3 de su Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541), que la:

[...] recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3), ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Y es que la lucha contra el fraude fiscal constituye un fin y un mandato que el ordenamiento constitucional impone a todos los poderes públicos, especialmente a los órganos de la Administración tributaria (Sentencias del Tribunal Constitucional [SSTC] 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 –NFJ000802–; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6 –NFJ008490–; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5 –NFJ009087–; y 255/2004, de 23 de diciembre –NFJ018644–, entre otras), toda vez que, como afirmara la STC 233/2005, de 26 de septiembre (NFJ021038), en su FJ 5, para el:

[...] efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31. 1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal (SSTC 110/1984, FJ 3, y 76/1990, FJ 3).

Con anterioridad, y por referencia a la naturaleza funcional de las potestades inspectoras, el propio TC, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), afirmaría a este respecto que:

La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un «sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes estén sujetos a las normas tributarias.

Precisamente por todo ello, el procedimiento inspector constituye el paradigma de la relación de sujeción entre el Estado y el ciudadano, en un contexto caracterizado por un constante y sostenido proceso histórico en el que, salvo alguna honrosa excepción (fundamentalmente representada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente), se ha venido produciendo un progresivo reforzamiento de las potestades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y un paralelo empobrecimiento de las posibilidades reales de defensa de los contribuyentes ante las pretensiones administrativas, siempre acuciadas por una necesidad recaudatoria permanentemente insatisfecha. En tal contexto, la labor de los tribunales se revela capital a la hora de dirimir los muchos puntos de fricción que pueden surgir entre los poderes públicos y el contribuyente, pues, como señalara acertadamente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Andalucía 362/2009, de 8 de junio (rec. núm. 1606/2008 –NFJ036054–): «el papel del juez cobra una singular trascendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado» (se refiere al art. 31 de la Constitución española [CE]). Y es que, como con toda razón afirmara en su día el profesor De la Cuétara, la sujeción, siempre y en todo caso, al criterio administrativo, «no debe ser tomada *ad pedem litterae*, como equivalente a sometimiento, situación de minoración de garantías o situación de inferioridad ante el prepotente titular de una potestad» (De la Cuétara, 1986, p. 40).

La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), en la resolución de las cuestiones casacionales sometidas a su consideración relativas al procedimiento inspector, clarifica algunas controversias y deja otras pendientes, pero con la certeza que otorga la admisión de su estudio por parte del Alto Tribunal, en esa labor acendradamente nomofiláctica que

el ordenamiento jurídico le encomienda en la nueva regulación del recurso de casación, vigente desde el año 2015 [Ley orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), en su disp. final tercera, y se otorga nueva redacción a los arts. 86 a 93 de la Ley 29/1998, de 13 de abril, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA)]. Vamos a referirnos a continuación a las más relevantes (tanto de unas como de otras), indicando en cada caso las que han sido resueltas y aquellas que penden todavía de fallo.

## **2. Los requerimientos previos de información no forman parte del procedimiento inspector, a los efectos del cómputo de su duración máxima, salvo en aquellos casos de fraude de ley en los que pudiera incurrir la Administración tributaria para burlar así los plazos legalmente establecidos**

A) La STSJ de la Comunidad Valenciana 1070/2017, de 22 de septiembre (rec. núm. 1585/2013 -NFJ075906-)

La doctrina contenida en algunos fallos de los distintos tribunales superiores de justicia (TSJ) ha venido apreciando que, a los efectos del cómputo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no debían incluirse los requerimientos de información cursados por los mismos actuarios que luego, días o meses más tarde, comunicaban formalmente al contribuyente el inicio del procedimiento inquisitivo cuando esas pesquisas previas habían surtido el efecto apetecido. Así, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 1070/2017, de 22 de septiembre, señaló expresamente lo siguiente:

Pues bien, examinado el expediente tales alegaciones deben ser desestimadas, pues se constata que en fecha 28 de abril de 2010, por la Inspección se emitió un requerimiento de información al amparo del artículo 93 de la LGT, con el siguiente contenido: «Esta Inspección dispone de información relativa a la retirada por Vd. el día 20/06/2006 en la entidad BARCLAYS, oficina 1380 situada en Madrid, de determinada cantidad de dinero en efectivo en billetes de alto valor facial desde la cuenta de la sociedad XXXX SL. En relación con esta operación, y al amparo del citado art. 93, se le requiere a Vd. para que aporte a esta Inspección los correspondientes justificantes documentales de la retirada, así como los concernientes al origen y destino dado a los fondos dispuestos en la operación (...)».

Dicho requerimiento, no es más que el cumplimiento de la obligación de información establecida en el artículo 93 de la LGT, correspondiéndole a la Inspección tributaria, de conformidad con el artículo 141 de la LGT, la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, conforme los artículos 93 y 94 de la LGT, siendo un procedimiento distinto,

sin que se integre en el procedimiento de inspección, cuyo objeto era IRPF 2006 limitado a los hechos imponibles relacionados con la disposición en efectivo de fecha 20 de junio de 2006 de 200.000 euros, ampliado en enero de 2011 a todas las disposiciones en efectivo realizadas, y en junio de 2006 a la totalidad de las rentas declaradas, procedimiento de inspección que se inició posteriormente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 145 y siguientes de la LGT, mediante la notificación de la comunicación de inicio en fecha 26 de enero de 2011, tratándose de un procedimiento distinto, tal y como ha señalado esta sala de manera reiterada.

Ello implica que no discutiendo el actor los 83 días de dilaciones no imputables a la Administración, y considerando el inicio del procedimiento en fecha 26 de enero de 2011, el fin del plazo de doce meses, previsto en el artículo 150 de la LGT, finalizaba el 18 de abril de 2012, resultando que el procedimiento de inspección finalizó con la notificación del acuerdo de 12 de diciembre de 2011 en fecha 14 de diciembre de 2011, por lo que debe rechazarse la prescripción invocada [...].

El TSJ de la Comunidad Valenciana sostenía que la Inspección, al amparo del artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), podía realizar sucesivos requerimientos previos de información al propio contribuyente, al que luego iba a inspeccionar, exigiéndole explicaciones y documentos sobre retiradas de fondos de entidades financieras, sin que tales actuaciones iniciales debieran computarse en la duración efectiva del procedimiento inspector, aunque posteriormente se iniciasen actuaciones de comprobación e investigación dirigidas precisamente a regularizar única y exclusivamente lo que había sido ya objeto de esos requerimientos informativos previos.

Recurrido dicho fallo judicial ante el TS, la cuestión controvertida era clara: ¿desde cuándo debía contarse el plazo máximo de duración del procedimiento inspector?, ¿desde la fecha en que se entregó la notificación formal de la comunicación de inicio del procedimiento inquisitivo o, con anterioridad, como sostenía el contribuyente, es decir, en el momento en el que se le notificó el primer requerimiento emitido por la Inspección y que ya iba dirigido a averiguar qué destino había dado aquel a la retirada de esos fondos en efectivo, motivo principal y prácticamente único de la posterior liquidación?

Por Auto, de 7 de marzo de 2018, el TS (rec. de cas. núm. 6513/2017 –NFJ075908–) señaló que el debate que había de resolverse en vía casacional se centraba en la resolución de la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propios deberes tributarios suponen el inicio de un procedimiento inspector o si, por el contrario, se trata de actuaciones distintas y separadas, no incidiendo, por tanto, las de captación de información en el cómputo del plazo máximo de duración de dicho procedimiento.

## B) Los argumentos esgrimidos por el contribuyente

El obligado defendía que las actuaciones administrativas ya se estaban desarrollando desde mayo de 2010 y no principiaron el 26 de enero de 2011, como afirmara la AEAT y el TSJ de la Comunidad Valenciana confirmó con posterioridad. Los 200.000 euros retirados por el contribuyente de una cuenta bancaria, y por los que se interesaba la AEAT a través de su requerimiento de información, constituyeron la razón casi única del incremento de la base imponible y, en definitiva, de la cuota finalmente liquidada por la Inspección de los tributos. Por ello, con dicho requerimiento, el obligado entendía que ya se había comenzado a comprobar la operación de retirada de fondos en efectivo que dio lugar posteriormente a la liquidación, pues se demandaron justificantes documentales de la salida del dinero y del origen y destino dado a dichos fondos. Considerar la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras coincidente con la del propio requerimiento de información suponía que, a la finalización del procedimiento inspector *stricto sensu*, se habría rebasado ya el plazo máximo de aquellas y, con ello, la posibilidad de considerar consumada la prescripción en alguno de los ejercicios impositivos afectados por el procedimiento inquisitivo.

El contribuyente entendía que, tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia, el procedimiento inspector tiene un carácter unitario, aunque a lo largo del proceso se produzcan modificaciones en cuanto a su concreto alcance. Así, un procedimiento puede empezar con carácter parcial, referido a una operación concreta o a un aspecto del hecho imponible, y acabar siendo de carácter general por todo el impuesto y ejercicio (como así sucedió en el procedimiento inspector revisado por el TSJ de la Comunidad Valenciana), o a la inversa, también puede restringirse dicho alcance, pasando de tener un alcance más amplio a otro menor. Igualmente, se pueden modificar (ampliando o restringiendo) los impuestos y periodos o ejercicios impositivos inspeccionados, pero estos cambios en el alcance de las actuaciones inspectoras no dan lugar a nuevos procedimientos independientes; al contrario, se sigue desarrollando un mismo y único procedimiento que debe continuar hasta su terminación con el consiguiente cómputo de los plazos. En resumen, mientras está abierto y en desarrollo un procedimiento inspector cerca de un contribuyente, la Administración no puede empezar otro nuevo relativo a este mismo sujeto inspeccionado. Puede modificar su alcance (ampliándolo o restringiéndolo), pero no iniciar otro procedimiento. En este sentido, el procedimiento de inspección es único, sin que pueda existir una especie de «estanqueidad» entre los diferentes aspectos o hechos comprobables que conjuntamente dan lugar a la liquidación final.

Eso sí, la AEAT puede ampliar el alcance de una inspección que está en curso, pues así lo permiten los artículos 148 de la LGT y 178 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que lo desarrolla, pero lo que no puede hacer es aparentar que inicia una inspección nueva e independiente cuando aún no ha finalizado el anterior procedimiento inspector que estaba en curso con la pretensión evidente de eludir su



obligación legal de cumplir el plazo máximo legal de duración de aquel. En este sentido, el obligado tributario consideraba que la interpretación sostenida por el TSJ de la Comunidad Valenciana posibilitaba un claro fraude procedimental en las actuaciones de la AEAT, puesto que, para evitar el incumplimiento del plazo máximo legal o eludir la necesidad de ampliarlo –actuación posible en caso de que se cumplieran los requisitos reglamentarios previstos a tal fin–, permitía a la Inspección utilizar un camino alternativo y espurio, consistente en realizar diversos y previos requerimientos de información.

El obligado entendía que el requerimiento de determinada documentación, con carácter previo al inicio de una actuación inspectora, y cuya finalidad declarada fue la de posibilitar la posterior comprobación, formaba parte ya del procedimiento de comprobación inspectora, que no debía entenderse iniciado en la fecha de la posterior comunicación formal de inicio, sino en la misma data del primer requerimiento emitido, bajo la invocación formal del artículo 93 de la LGT, en cuanto que este resultaba evidente que no tenía otro objeto que iniciar la comprobación material del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del requerido y dicha actividad formaba ya parte necesariamente de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, no de un procedimiento de obtención de información, y la separación en dos procedimientos no tenía en este contexto justificación alguna, por lo que, aunque formalmente pareciera que se trataba de dos procedimientos independientes y amparados en su normativa reguladora, realmente no eran sino parte de un único procedimiento de comprobación e investigación. En definitiva, el recurrente afirmaba la posible utilización de los requerimientos de obtención de información con una finalidad elusiva del plazo máximo de duración del correspondiente procedimiento inspector, en la medida en que, formulados dichos requerimientos con carácter previo, facultarían a la Administración al acopio de datos e informaciones sin necesidad de «consumir» el plazo de esos procedimientos inquisitivos. Sobre todo, cuando esos requerimientos de información coinciden fielmente con lo posteriormente regularizado o liquidado y en la medida en que no se dirigen a terceros (*ad extra*), sino al propio sujeto pasivo (*ad intra*) objeto de las actuaciones inspectoras.

En el sentido defendido por el contribuyente abogaba también determinada jurisprudencia. Así, por ejemplo, la STSJ de Madrid 1285/2014, de 22 de octubre (rec. núm. 1057/2012 –NFJ057364–)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Según el FJ 2:

Sin embargo, tal como alega el actor en la demanda, el 22 de octubre de 2008 la Unidad de Módulos de la Administración de Ciudad Lineal le envió un requerimiento de información solicitándole documentación relativa al módulo asalariado y al no asalariado con altas y bajas en el régimen de la Seguridad Social y contratos de trabajo y nóminas de los trabajadores. Además, respecto del IVA, el libro registro de las facturas recibidas y de las facturas emitidas en los ejercicios 2004 a 2008 y las amortizaciones de activos deducidas de los ejercicios aludidos. Consta a continuación un modelo de representación en los procedimientos tributarios en el que el actor

Del mismo parecer era también el TSJ de Castilla y León/Valladolid, Sección 3, en Sentencia 167/2015, de 2 de febrero (rec. núm. 232/2013 –NFJ058029–)<sup>2</sup>.

otorgó su representación ante la Unidad de Módulos para el procedimiento de revisión iniciado a D. Maximiliano.

[...] El 28 de mayo de 2009 se remite al sujeto pasivo comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, respecto del IRPF de 2005 y 2006 y del IVA del 4T 2004, 1T, 2T, 3T y 4T de 2005 y 2006 y se señala que se incorporan al expediente las diligencias anteriores.

[...] Lo expresado más arriba no deja lugar a dudas de que la AEAT utilizando el subterfugio de un supuesto procedimiento de revisión, que es para el que se otorga la representación del sujeto pasivo ante ella, lo que desarrolló en realidad durante todas las actuaciones, que se reflejan en las diligencias extendidas por la Unidad de Módulos de la Administración de Ciudad Lineal, son unas auténticas actuaciones inspectoras de comprobación en las que se hace un examen de todas las facturas emitidas y recibidas del año 2005, además de otros periodos que no son objeto de examen en este recurso, así como de los libros de contabilidad y del personal asalariado y no asalariado de que disponía el actor en ese año, llegando incluso a clasificarle en un nuevo epígrafe del IAE, diferente de aquel en el que estaba encuadrada inicialmente la actividad del sujeto pasivo. Es evidente que no nos encontramos aquí con un simple requerimiento de información, previsto en el art. 55 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, sino con un auténtico procedimiento inspector que se desarrolla al margen de las garantías previstas legalmente [...].

Tales actuaciones de comprobación se desarrollaron por la Administración al margen de tal procedimiento legalmente establecido y que no se notificó su inicio en legal forma, con información al sujeto pasivo de los derechos y garantías que le asistían en el mismo. Ello supuso una evidente indefensión que, en ninguna manera, puede perjudicar al actor, sino que debe implicar que no se pueda entender que el procedimiento se iniciase en junio de 2009, como pretende la Administración, sino en realidad, y al margen de las garantías legales establecidas, que se iniciase el 2 de diciembre de 2008, tal como señala el actor o incluso, el 22 de octubre de 2008, con el requerimiento de información, lo que implica que habría durado más de los doce meses previstos legalmente y que, en consecuencia, deba entenderse, conforme a lo previsto en el art. 150.1 y 2 LGT, que durante su desarrollo no se ha producido la interrupción de la prescripción de derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria y de ahí que cuando se notifica la liquidación relativa a los tres trimestres de IVA del 2005 aquí discutidos (2T, 3T y 4T) ya habrían transcurrido más de los cuatro años previstos para que se produzca la prescripción en los artículos 66 y 67 LGT puesto que la liquidación relativa a los mismos se notificó el 17 de marzo de 2010. Dar validez a lo actuado por la Administración sería tanto como aceptar que la misma pudiese desarrollar auténticos procedimientos inspectores bajo el subterfugio de solicitud de documentación al sujeto pasivo, con vulneración total de las garantías tributarias, y con la consecuencia de que así se pudiese soslayar el plazo de doce meses previsto legalmente para la terminación del procedimiento inspector. En consecuencia, procede la íntegra estimación del recurso contencioso administrativo y de anularse la Resolución del TEAR impugnada [...].

<sup>2</sup> El FJ 2 indica lo siguiente:

Segundo. Sobre la invocada ilegalidad del procedimiento seguido por la Inspección de los tributos. Estimación.

Del expediente administrativo se desprende lo siguiente:

a) En fecha 19 de julio de 2010 el inspector regional adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, sede Valladolid, de la Delegación Especial de Castilla y León, dictó orden de carga en plan de inspección respecto del aquí recurrente y en relación al programa «Control facturación (excluidas TR)», con el siguiente tenor: «Actuaciones: actuación comprobación e investigación. Alcance de la actuación de comprobación e investigación: Parcial impuesto sobre la renta de las personas físicas 2006 a 2007. Verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar».

b) En la misma fecha y por el mismo inspector regional adjunto se dirigió al obligado tributario requerimiento –notificado el 23 de julio– para que suministrara y/o aportara la información/documentación que se relacionaba con trascendencia tributaria relativa al desarrollo de la actividad empresarial durante los ejercicios 2006 y 2007, identificando seguidamente a cuatro funcionarios con sus teléfonos a los que se encomendaba «La coordinación de estas actuaciones de información», indicándole los plazos y forma de suministrar la información requerida, así como la advertencia sobre que la desatención del requerimiento o su contestación de forma inexacta, incompleta o con datos falsos podría constituir infracción tributaria y sancionarse en los términos previstos en los artículos 203 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, y posibles recursos administrativos frente al requerimiento. [...]

Así las cosas, el recurso ha de correr suerte estimatoria pues si bien es indiscutible que las funciones y competencias de la Inspección de los tributos incluyen tanto el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación como la realización de las denominadas actuaciones de obtención de información ex artículo 141 de la LGT –«La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los arts. 93 y 94 de esta ley (...)»– sin embargo, no cabe confundir, equiparar, asimilar o de cualquier modo indiferenciar ambas, como así ha ocurrido en el presente caso, y es que:

a) Aunque en general pueda admitirse que una orden de carga en plan no implica necesariamente la apertura de un procedimiento inspector de comprobación e investigación, parece claro, sin embargo, que lo que desde el primer momento quiso aquí ordenar el inspector regional mediante la orden de carga en cuestión –y lo que material y efectivamente hizo el Equipo/Unidad de Inspección destinatario de la misma– fue la realización de actuaciones de comprobación e investigación con un concreto, concretísimo, alcance –parcial por el concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas 2006 a 2007– en orden a «Verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar».

b) Dicha finalidad y alcance se desprende no solo del tenor literal de la propia orden y del congruente contenido del requerimiento que a tal fin se dirigió al obligado tributario –por más que en él incomprensiblemente no se hiciera referencia a tales extremos–, sino también y muy expresivamente de las reiteradas menciones por parte de la Inspección al procedimiento de comprobación e investigación «en curso» y a las actuaciones de comprobación e investigación «encomendadas» y «desarrolladas» por el equipo/unidad –practicadas en expresión del TEAR–. De hecho, el propio acuerdo sancionador deja constancia de que se iniciaron «actuaciones de obtención de información tributaria» para, sin solución de continuidad, referirse de nuevo a la formal incorporación al expediente sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obrantes

Es más, el propio TS, en Sentencia de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 16/2012 –NFJ054618–), en el FJ 4, afirmaba que:

(a) Diferente ha de ser la respuesta a la primera línea de debate. No cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Recuérdese que «el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia ley prevé (apartado 1) [...]. Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)» (sentencia de 24 de enero de 2011 [casación 5990/07, FJ 5]).

Por consiguiente, debiéndose entender realmente principiadas las actuaciones de comprobación e investigación el 25 de febrero de 2002 y finalizadas el 22 de junio de 2005, se dilataron durante treinta y nueve meses y veintiséis días, con una duración total de mil doscientos catorce días. Se superó indudablemente el plazo máximo de doce meses establecido para las mismas, que no fue objeto de ampliación, habida cuenta de las dilaciones que pueden ser imputadas a la compañía inspeccionada y del plazo de seis meses a computar como interrupción

---

u obtenidos en el expediente instruido en las «actuaciones de comprobación e investigación», fundando la competencia precisamente en el artículo 25.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, en cuya virtud, «Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente».

c) La sala llega a la conclusión de que en el caso que nos ocupa la Inspección de los tributos ha considerado indiferenciadamente ambos tipos de actuaciones –de obtención de información, y de comprobación e investigación– y ello como si fueran, por así decirlo, intercambiables, es decir, como si no tuviera relevancia alguna qué actuaciones en realidad se querían desarrollar y se estaban de hecho desarrollando, y que es lo que, sin embargo, se comunicó formalmente al obligado tributario [...].

justificada por la información tributaria requerida a las autoridades de los Países Bajos y Gran Bretaña de acuerdo con el artículo 31 bis, apartado 1 a), del Reglamento general de la Inspección de los tributos, término que era el aplicable cuando la solicitud se cursaba a la Administración tributaria de otros Estados miembros de la Unión Europea (véase, por todas, la sentencia de 19 de abril de 2012 [casación 541/11, FJ 4]); aún más, ni siquiera considerando el plazo de doce meses de interrupción justificada aplicable cuando la información se requería a organismos de otros Estados que no fueran Administración tributaria se habría respetado el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación legalmente previsto.

Habiéndose excedido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, se producen los efectos jurídicos que a dicha situación anudaba el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, desarrollado por el artículo 31 quáter del Reglamento general de la Inspección de los tributos, esto es, no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas [...].

En el sentido expresado por el contribuyente también abogaban las dudas del propio TS, formuladas en Auto de 24 de mayo de 2017 (rec. de cas. núm. 1415/2017 –NFJ069271–), donde se apreciaba la concurrencia de un interés casacional objetivo en un caso similar, pero en el que el requerimiento previo de información del artículo 93 de la LGT no precedía a un procedimiento inspector, sino a otro de gestión:

7. [...] Decidir si las actuaciones para recabar información del obligado tributario se integran en el procedimiento de comprobación limitada, de modo que en su plazo de duración se incluya el tiempo empleado en la obtención de la información, o, alternatively, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, las del procedimiento de «comprobación de valores» y las de «obtención de información», cuyos plazos operan de modo autónomo e independiente sin integrarse en una unidad.

8. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo, puesto que no existe jurisprudencia sobre la misma (artículo 88.3 a) LJCA), pese a su evidente interés general, lo que justifica un pronunciamiento del Tribunal Supremo, porque en la sentencia pronunciada el 26 de mayo de 2014 por la Sección Segunda de esta sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso de casación 16/2012, de constante referencia, se trataba de la duración máxima de un procedimiento de inspección, no de un procedimiento de gestión; del cómputo a tal efecto del tiempo consumido desde las previas asignación de oficio de un número de identificación fiscal a la entidad y peticiones de información tributaria a otros Estados, no al propio obligado tributario, y, sobretodo, de un procedimiento de inspección y de unos hechos relevantes anteriores a la entrada en vigor del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Este auto de admisión también concluía:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan.

### C) Las razones aducidas por la Abogacía del Estado

En opinión de la Administración general del Estado, la habilitación contenida en el artículo 93 de la LGT obedece a una finalidad propia y diferenciada de la que se produce con la iniciación de un procedimiento inspector, materializado en un requerimiento que se halla sujeto a un régimen jurídico particular y distinto de este, tal y como corrobora la voluntad del legislador, expresada también en el artículo 141 c) de la LGT. De esta forma, únicamente a partir de la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se producen los efectos más relevantes previstos por la LGT, tales como la interrupción de la prescripción, el inicio del cómputo de las actuaciones inspectoras o la consideración como no espontáneos de los ingresos posteriores a dicho momento. En opinión de la Abogacía del Estado, los requerimientos efectuados al obligado tributario, al amparo de lo dispuesto por el artículo 93 de la LGT, no revestirían la condición de «requerimiento previo» en el sentido querido por el artículo 27 de la LGT al no estar enderezados directamente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, ni tendrían, por ende, virtualidad interruptiva alguna de la prescripción (art. 68.1 a) en relación con el art. 66.1 a) de la LGT].

### D) La STS 526/2019, de 22 de abril (rec. núm. 6513/2017 -NFJ075909-)<sup>3</sup>

El TS, ratificando las afirmaciones vertidas por la STSJ de la Comunidad Valenciana 1070/2017, de 22 de septiembre, niega que los requerimientos de información puedan tener, con carácter general, una finalidad elusiva del plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión o inspección, salvo en aquellos casos en los que dichos requerimientos hayan incurrido en fraude de ley. El Alto Tribunal defiende así el carácter previo de

<sup>3</sup> En el mismo sentido, las SSTs 254/2019, de 26 de febrero (rec. núm. 1423/2017); 259/2019, de 27 de febrero (rec. núm. 1411/2017); 260/2019, de 27 de febrero (rec. núm. 1415/2017 -NFJ072732-); 479/2019, de 8 de abril (rec. núm. 4632/2017 -NFJ073149-); y 1271/2019, de 30 de septiembre (rec. núm. 4204/2017).

los requerimientos de información y su relevancia teleológica independiente de los procedimientos posteriores a los que pueden dar lugar, lo que resulta plenamente coherente con el hecho de que no supongan requerimientos previos administrativos, a los efectos de impedir la aplicación del régimen de recargos, ni interrumpan la prescripción:

Por tanto no cabe sostener que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el art. 93 de la LGT, suponga el inicio de un procedimiento de investigación, antes bien, constituye una actividad previa que puede tener lugar al margen del procedimiento inspector, cuyo objeto precisamente consiste en recabar información con trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre el que no cabe excluir, desde luego, el inicio posterior de un procedimiento de investigación o comprobación en el que la información obtenida sea utilizada.

Otra conclusión sería absolutamente incompatible con la finalidad de colaboración social en la aplicación de los tributos en que se fundamenta el deber de colaboración mediante el cumplimiento de los requerimientos de información, que –como hemos apuntado– en la vigente configuración del art. 93 de la LGT no se limita a la información relativa a terceros, como hacía el art. 111 de la anterior Ley general tributaria de 1963, sino que amplía [sic] también el deber de información dirigido al propio obligado tributario y relativo «cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias», tal como establece el art. 93.1 de la LGT.

De lo expuesto puede mantenerse, en consecuencia, la singularidad de la habilitación de los requerimientos de información, que es diferente de la de los procedimientos de investigación.

Los requerimientos de información, regulados en el art. 93 de la LGT y demás normas concordantes ya examinadas, obedecen a una finalidad legítima específica. Dentro de la actividad de investigación de conductas fraudulentas o de elusión fiscal y como un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar [...]

Por otra parte, los requerimientos de información no tienen el efecto de impedir la aplicación del régimen de recargos por pago voluntario extemporáneo, y además no interrumpen la prescripción tributaria. En efecto, el requerimiento de información no tiene la condición de requerimiento previo a los efectos de los recargos que prevé el art. 27 de la LGT [...]. Los requerimientos de información no tienen tal objeto. Y, por otra parte, los requerimientos previos de información no interrumpen la prescripción, de conformidad con lo dispuesto en el art. 68. 1 a) de la LGT.

Ni siquiera cuando el objeto del requerimiento de información sea la razón principal de la regularización o coincida con la orden de carga en el plan de inspección:

Finalmente, todo lo argumentado sobre la relación entre los requerimientos de información y los eventuales procedimientos de investigación que posteriormente



se sigan en modo alguno se desvirtúa por el alegato del recurrente relativo a que el objeto del requerimiento de información coincidía con una orden de carga en plan de inspección.

Téngase en consideración que, a tenor del artículo 170 RGGIT, la planificación de la inspección comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad (apartado primero) y que el plan recogerá los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate (apartado quinto).

Como hemos puesto de manifiesto en nuestra sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre, rec. 2998/2016, la finalidad principal de dichos planes de actuación es dotar a las actuaciones inspectoras de patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios, de modo que no responda al mero voluntarismo de la Administración, elemento teológico [sic] que, en consecuencia, debe permitir una adecuada selección de los objetivos y de los contribuyentes a los que se referirán los procedimientos de investigación, circunstancia esta que, dada la distinta finalidad a la que responde, no impide la práctica del requerimiento de información dentro de los límites que se han expresado en este fundamento de derecho.

Y sin que tampoco pueda desvirtuar lo anterior el carácter *ad intra* (frente al propio inspeccionado) o *ad extra* (frente a terceros) de esos mismos requerimientos informativos:

De lo expuesto resulta [se refiere el Alto Tribunal a los arts. 93 de la LGT y 30 del RGAT] sin dificultad que, en función de su objeto, cabe distinguir requerimientos individualizados de obtención de información que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido, de aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras.

Pues bien, aunque el precepto únicamente parece reconocer el carácter autónomo (es decir, fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos) del requerimiento individualizado dirigido a terceros, cabe entender que también los dirigidos al obligado tributario pueden realizarse fuera del procedimiento de comprobación o investigación pues, en ningún caso, suponen el inicio de dicho procedimiento.

Por tanto, en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos o formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado, distinción que, aparte de la relevancia que entraña por lo que se refiere al régimen de impugnación (constituir o no un acto



de trámite) incide, directamente, sobre el plazo del que dispone la Administración para realizar una actuación con trascendencia tributaria y, en definitiva, para acotar el régimen jurídico de la caducidad.

En efecto, esa distinción se proyecta, entre otras diferencias, sobre el régimen de recursos y la interrupción de la prescripción.

Así, si se trata de un requerimiento relativo a datos o justificantes del propio obligado requerido y se formula en el seno de un procedimiento ya iniciado, este requerimiento (i) no es una actuación de obtención de información, sino que forma parte del propio procedimiento de comprobación y (ii) no sería impugnabile pues tiene la condición de mero acto de trámite dentro de ese procedimiento de comprobación.

Si por el contrario, el requerimiento efectuado en el curso de un procedimiento ya iniciado se dirige a un tercero distinto del obligado objeto de comprobación para que aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existente entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo (art. 227.1 a) LGT).

Por tanto, como primera conclusión cabe apuntar la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que, ulteriormente, en su caso, se inicien [...]. Por consiguiente, no producen la interrupción del plazo de prescripción, al no constituir una actuación dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, como establece el art. 68. 1 a) de la LGT al definir las actuaciones que producen la interrupción del plazo de prescripción.

En el único caso en el que le asistiría la razón al recurrente, en opinión del TS, sería aquel en el que pudiera haber incurrido la Administración en fraude de ley, mediante el ejercicio espurio de un procedimiento de obtención de información, con el objeto de burlar el plazo temporal que delimita y acota las actuaciones inspectoras, según lo establecido por el artículo 150 de la LGT:

La compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan solo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley (art. 6. 4 del Código Civil) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses ampliables bajo determinadas circunstancias (art. 150.1 de la LGT) o de la de comprobación (arts. 139.1 b) en relación al 104 de la LGT) que en tales supuestos deberá ser aplicada.

Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio, ajeno al supuesto de hecho que subyacía en la STS de 26 de mayo de 2014 (RCA 16/2012) –liquidación y sanción por IVA con relación con la importación de un yate–, que detectó un efecto elusivo del plazo ante la circunstancia de que la Administración solicitó información a las autoridades de otros Estados antes del inicio del procedimiento de inspección, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Esta tesis resulta plenamente coincidente con la mantenida por el Alto Tribunal en Sentencia 1237/2017, de 12 de julio (rec. núm. 2616/2016 –NFJ069022–), al señalar a este respecto lo siguiente:

[...] la doctrina en la misma contenida no coincide con la preconizada por la parte recurrente, que parte de un automatismo en modo alguno aceptable; como ha quedado de manifiesto, debe mediar para considerar que las actuaciones anteriores al inicio del procedimiento inspector deben computarse a efecto del plazo de terminación del mismo, que, «con el fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida», lo cual constituye un supuesto excepcional, en tanto que el procedimiento de inspección se inicia de oficio y requiere acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos, y es a partir de dicho momento cuando empieza a contar el plazo de duración máximo, excepcionándose en supuestos como el enjuiciado, al considerarse la concurrencia de una intencionalidad fraudulenta como la descrita en la sentencia [...].

### **3. ¿Ocurre lo mismo en los procedimientos inspectores que dan lugar a una entrada domiciliaria sin previo aviso? ¿El cómputo de su plazo máximo ha de realizarse desde la comunicación formal de inicio del procedimiento con ocasión de dicha inmisión locativa o ha de entenderse iniciado con anterioridad?**

El 11 de abril de 2018 se dictó por la Sala de admisiones del TS Auto de admisión del recurso de casación número 641/2018 (NFJ070407) contra la STSJ de Asturias 914/2017, de 16 de noviembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera (rec. núm. 580/2016 –NFJ069473–), en el que se determinaba que las cuestiones relevantes a los efectos de determinación del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistían en las dos siguientes:

a) Clarificar si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 LGT.

En relación con esta cuestión, concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo (artículo 88.3 a) LJCA) y porque la doctrina de la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso (letra c) del artículo 88.2 LJCA).

b) Determinar, en interpretación del artículo 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.

La primera de las cuestiones apuntadas en el auto presenta una cierta analogía con la reciente jurisprudencia del TS respecto de los requerimientos de información analizada *ut supra*, aunque aquí, ya lo adelantamos, se ven afectados derechos fundamentales (lo que le otorga una singularidad muy especial) y no existe todavía pronunciamiento expreso del Alto Tribunal que dilucide las cuestiones controvertidas, fijando la jurisprudencia aplicable en el futuro.

La segunda cuestión casacional planteada en este auto ya ha sido resuelta expresamente por la jurisprudencia del Alto Tribunal. En tal sentido, la STS 1042/2019, de 10 de julio (rec. núm. 2220/2017 –NFJ074136–), rechaza una ampliación de actuaciones inspectoras como elemento interruptor válido de la prescripción, una vez rebasado el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, al no tratarse de un acto de reanudación formal donde se informase adecuadamente al contribuyente inspeccionado:

La Administración reconoce los hechos que determinan el pronunciamiento que combate y admite que, con arreglo a los mismos, ha prescrito su derecho a liquidar el ejercicio 2003, pero, con fundamento en el artículo 150.2 a) párrafo segundo, de la Ley general tributaria, aduce que los otros dos periodos concernidos (2004 y 2005) no prescribieron porque, después de haberse incumplido el plazo, se practicaron otras actuaciones que interrumpieron la prescripción.

El planteamiento del abogado del Estado está condenado al fracaso, pues responde a un entendimiento equivocado del mencionado precepto legal y de la jurisprudencia que lo interpreta.

El artículo 150.2 a), párrafo segundo, de la vigente ley general tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más «reviva» un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente (las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado –2005–), sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011, FJ 4): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011, FJ 4), 13 de junio de 2014 (casación 848/2012, FJ 4), 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3).

Más recientemente, dijimos en nuestra sentencia 521/2018, de 23 de marzo, recurso 176/2017:

«En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una "mera actuación sin más", sino que requiere una "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido", es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 –por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta– se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que –desde luego– no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquellas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, periodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales periodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido».

En esa ocasión la cuestión casacional consistió en determinar, en interpretación del artículo 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.

Por seguridad jurídica hemos de transitar por una senda similar a la trazada en esa sentencia y sus fundamentos, doctrina que nos sirve para contestar a la cuestión casacional y, asimismo, para resolver las pretensiones deducidas en el proceso<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> La STS 521/2018, de 23 de marzo (rec. núm. 176/2017 –NFJ069946–), ya había incidido también al respecto, afirmando que la interrupción de la prescripción por las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector requiere una actuación formal

## A) La STSJ de Asturias 914/2017, de 16 de noviembre (rec. núm. 580/2016 –NFJO69473–)

En esta sentencia, los hechos, cronológicamente expuestos, fueron sucintamente los siguientes:

- Tras la carga en plan de inspección, con fecha 23 de abril de 2013, la Unidad de Inspección a la que se había encomendado la realización de actuaciones de comprobación e investigación acerca del contribuyente (se trataba de un odontólogo), y previas las actuaciones que se estimaron pertinentes, emitió informe

---

de la Inspección de los tributos que ponga expresamente en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance del propio procedimiento inquisitivo en curso:

En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una «mera actuación sin más», sino que requiere una «decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido», es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 –por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta– se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, no ya porque no manifieste expresamente que «reanuda las actuaciones» sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los «conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse», exigencia que –desde luego– no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los «conceptos» reseñados en la norma.

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no «cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente» interrumpe la prescripción, sino solo aquellas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, periodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales periodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido.

solicitando que las actuaciones inspectoras se siguieran mediante personación *inaudita parte* en los domicilios profesionales de aquel, previa la obtención de la correspondiente autorización judicial para la entrada en sus dos clínicas dentales.

- Con fecha 3 de mayo de 2013, por el delegado especial de la AEAT de Asturias se solicitó autorización judicial de entrada en dichas clínicas.
- El 14 de mayo de 2013, se dictó el auto de autorización judicial de entrada en los citados domicilios profesionales por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo.
- Con fecha 31 de mayo de 2013, se produjo la entrada autorizada por el citado auto judicial, comenzando formalmente en ese momento, a juicio de la AEAT, las actuaciones inspectoras.
- El 16 de mayo de 2014, se emitió el correspondiente acuerdo de liquidación respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2008-2011.

El 16 de noviembre de 2017, el TSJ de Asturias dictó su Sentencia 914/2017, de 16 de noviembre (rec. núm. 580/2016 –NFJ069473–), por la que estimó parcialmente el recurso interpuesto, señalando la prescripción de la liquidación y las sanciones correspondientes al ejercicio 2008, al haberse rebasado el plazo de las actuaciones inspectoras, pues, en su sentir, la fecha inicial de las mismas no fue precisamente la de la entrada inspectora sin previo aviso en las clínicas odontológicas, sino un momento anterior coincidente con las indagaciones y comprobaciones previas, tendencialmente orientadas a demostrar la razonabilidad de la autorización judicial solicitada en su día por la AEAT:

Y ello, porque si los indicios que llevaron a la inclusión del contribuyente en la carga del plan de inspección no tiene por qué ser suficiente para entender iniciado el procedimiento, pues no es obligado, sí lo ha de ser cuando hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización, que en el caso ha de situarse, al menos, en la fecha que se ha argumentado, y por tanto, no cuestionado que se ha excedido el plazo de duración del procedimiento, no produciéndose la interrupción de la prescripción, que se ha producido incluso con la fecha que aquí se establece y que también contempla el recurrente, esta se ha producido, como se argumenta en la demanda, respecto del ejercicio 2008, debiendo declararse la nulidad de la liquidación respecto de dicho ejercicio, así como la sanción derivada de la misma.

## B) El recurso de casación formulado por la Abogacía del Estado

En su recurso de casación, el representante de la Administración general del Estado se acoge a la solicitud y posterior obtención de autorización judicial como una actuación



necesaria para una adecuada regularización de la situación tributaria, pero desgajada y autónoma del procedimiento inspector, pues solo desde el momento en que se inicia este, a partir de la entrada misma, pueden obtenerse por la Inspección las pruebas necesarias para la regularización tributaria. Al no entenderlo así la sala *a quo*, habría infringido la literalidad de los artículos 150.1 de la LGT y 177.2 del RGAT. A juicio de la Abogacía del Estado, la tesis del TSJ de Asturias introduciría un alto grado de indeterminación respecto de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, susceptible de vulnerar la seguridad jurídica, toda vez que la regulación legal es clara, al establecer el artículo 150.1 de la LGT que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se cuenta «desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo» y no desde un momento anterior, y si se entendiera iniciado el procedimiento en la misma fecha en que se formula la petición de autorización por el delegado de Hacienda, se estaría computando dentro del plazo de duración del procedimiento inquisitivo el periodo que transcurre entre dicha petición al juzgado de lo contencioso-administrativo y la fecha en que se lleve a cabo la entrada en el domicilio; lapso temporal este que quedaría en la más absoluta indeterminación, impidiendo una adecuada planificación del procedimiento administrativo. Además, la Inspección se vería afectada por los plazos de actuación de los órganos judiciales, sobre los que carece de control, lo que no casaría bien con la idea de responsabilidad en la tramitación de un procedimiento tributario (art. 61.1 del RGAT), cuyo exceso temporal lleva aparejadas consecuencias relevantes (la más evidente de las cuales es, sin duda alguna, la prescripción).

Por lo tanto, para la Abogacía del Estado, las actuaciones inspectoras realizadas con anterioridad a la entrada domiciliaria del obligado tributario no deberían considerarse actuaciones inspectoras, a los efectos de iniciación del plazo de las mismas, y las pesquisas de los actuarios, en orden a justificar los motivos por los que se solicita la autorización judicial para la inmisión locativa, constituirían simples e intrascendentes actos de trámite. Y ello porque las normas relativas a los procedimientos de aplicación de los tributos no incluyen las actuaciones preparatorias de la entrada domiciliaria –informe, solicitud de autorización y resolución judicial de autorización– como actuaciones que integren o formen parte del procedimiento o tengan eficacia iniciadora del mismo. En el sentir de la representación de la Administración general de Estado, una interpretación conjunta de los artículos 87, 90, 172 y 177 del RGAT abocaría a que las actuaciones de informe, solicitud de autorización y posterior auto judicial constituyesen actuaciones preparatorias de la entrada domiciliaria, pero no actuaciones propias del procedimiento de aplicación de los tributos, que se iniciaría precisamente con esa entrada domiciliaria, como primera actuación del referido procedimiento inspector. Dicho de otra manera, el informe inspector que se acompaña a la solicitud de entrada *inaudita parte* para que el juez de lo contencioso-administrativo la autorice sería, en un sentido general, una actuación propia de la inspección tributaria (art. 197 del RGAT), pero nunca una actuación inspectora insertada en el procedimiento inspector dirigido frente al obligado tributario. Se trataría de simples trámites internos administrativos para obtener la autorización judicial, en los que los actuarios deberían justificar la conveniencia y proporcionalidad de la entrada, al incidir en el derecho fundamental consagrado por el artículo 18



de la CE, pero dichos trámites no podrían calificarse de anticipatorios de la comprobación e investigación que se siguiese con posterioridad.

### C) ¿Es razonable el argumento empleado por el TSJ de Asturias?

A nuestro juicio, plenamente, toda vez que puede defenderse el incumplimiento por la Administración del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, y ello como consecuencia de que antes de que se iniciara «formalmente» este, el equipo de actuarios designado en la orden de carga en plan, acordada el 15 de marzo de 2013, ya había desarrollado material y efectivamente actuaciones y diligencias comprobadoras e investigadoras de la situación fiscal del contribuyente y de su entorno familiar respecto del concepto y periodos impositivos objeto de la planificación inspectora. Y, naturalmente, estas actuaciones comprobadoras previas deben computarse en el plazo legal máximo de duración del procedimiento inspector.

Efectivamente, en todos los casos de entradas domiciliarias *inaudita parte* concurre la existencia de tres diferentes fases temporales en el desarrollo de las actuaciones desplegadas por la Inspección de los tributos (las fechas concretas que se detallan a continuación son las que analiza concretamente la STSJ de Asturias):

- Primera fase. Previas a la orden de carga en plan de inspección, el 15 de marzo de 2013: actuaciones de «averiguación o toma de información» (en palabras literales de la AEAT) para decidir la selección del contribuyente y su inclusión en plan.
- Segunda fase. Una vez cargado en plan de inspección y asignado al equipo inspector: actuaciones y diligencias comprobadoras e investigadoras efectuadas a partir del 15 de marzo de 2013 sin el conocimiento del contribuyente; esto es, sin la comunicación formal del inicio del procedimiento inquisitivo.
- Tercera fase. A partir del 31 de mayo de 2013, con la efectiva entrada y registro domiciliario autorizada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo.

Resulta evidente que todas estas actuaciones y averiguaciones, conducentes a la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de carga en plan (primera fase), son obviamente previas al inicio del procedimiento inspector y, por lo mismo, en modo alguno pueden computarse para determinar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> La STS de 4 de octubre de 2004 (rec. núm. 8778/1999 –NFJ020590–) y la STSJ del País Vasco 190/2011, de 30 de marzo (rec. núm. 488/2009 –NFJ043346–), afirman que la inclusión en el plan de inspección constituye un acto de trámite que no es obligado notificar ni es susceptible de recurso independiente.

Ahora bien, a partir del 15 de marzo de 2013, y una vez cargado en plan de inspección y asignado al equipo de actuarios (segunda fase), este llevó a cabo un conjunto de concretas actuaciones, materialmente comprobadoras e investigadoras de datos, operaciones y elementos, todos ellos relevantes para regularizar la situación fiscal del contribuyente, aun cuando tales actuaciones se desarrollaran sin la presencia y, desde luego, sin el conocimiento del obligado tributario y, claro está, sin la comunicación del inicio «formal» del procedimiento. Todas esas comprobaciones sirvieron de fundamento y motivación eficiente al acto de petición de la autorización de entrada cursada al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo, que tuvo que sustentar su autorización en ellas, aunque solo fuese por referencia indirecta o *in aliunde*.

Asimismo, es evidente que los resultados que el equipo de inspección hubo de reflejar en su informe impetratorio al juzgado no surgieron de la nada o por simple generación espontánea, sino que cabalmente fueron el resultado del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a «la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios» (art. 141 b) de la LGT) y que, naturalmente, formaban parte ya de un procedimiento de inspección tributaria (todavía no formalmente comunicado al contribuyente), cuyo objeto era precisamente «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT) y que, por lo tanto, debieron concluir en el plazo legal máximo previsto en el artículo 150.1 de la LGT. Unas actuaciones que, desde luego, no pudieron efectuarse «en el vacío», esto es, sin marco ni cauce procedimental alguno, sino en el seno del procedimiento de inspección tributaria, materialmente iniciado *ad intra* el 15 de marzo de 2013, fecha a partir de la cual debería computarse el plazo legal máximo de duración de las actuaciones inspectoras, a pesar de que, para preservar el

---

Por su parte, la STS de 19 de junio de 2008 (rec. núm. 265/2004 –NFJ030389–) también señala que el acto concreto de inclusión en un plan inspector es un acto de trámite, reservado, confidencial y de imposible impugnación; todo ello, sin perjuicio de que pueda discutirse dicha inclusión cuando se inicie en concreto el procedimiento inquisitivo contra el contribuyente. En el mismo sentido, la STS de 11 de febrero de 2010 (rec. núm. 6666/2004 –NFJ038908–). Con relación a la planificación inspectora, el Auto del TS (ATS) de 9 de marzo de 2018 (rec. núm. 240/2018 –NFJ069822–) admite como cuestión casacional objetiva la determinación del alcance de las actuaciones en los procedimientos de inspección tributaria, en cuanto a si el programa para la planificación y selección de los contribuyentes se encuentra vinculado o no con el programa que figura en la orden de carga en el plan de inspección. Tal cuestión casacional se halla todavía pendiente de fallo. Lo que sí ha sido resuelto por el TS en su Sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre (rec. núm. 2998/2016 –NFJ068963–), ha sido la posible extemporaneidad del inicio de la inspección, más allá del límite temporal de la orden en carga. Se planteaba el Alto Tribunal si el inicio de la actuación inspectora debía ser calificado como extemporáneo por haber tenido lugar en el año siguiente a aquel en que fue emitida la orden de carga. La tesis de la sentencia recurrida en casación (Sentencia de la Audiencia Nacional [SAN] 353/2016, de 14 de julio [rec. núm. 120/2014 –NFJ064000–]) era que el límite temporal constituía un requisito esencial para el procedimiento inspector que, en el caso de no resultar observado, generaba una nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras. El TS rechazó el argumento señalando que ese incumplimiento del plazo no era esencial y, por ello, su incumplimiento solo era susceptible de determinar una irregularidad no invalidante.

«efecto sorpresa» pretendido por los actuarios, el procedimiento inspector no se formalizara *ad extra* hasta la comunicación efectuada al obligado tributario el 31 de mayo de 2013, con la entrega del auto judicial que autorizaba la inmisión locativa de los actuarios (tercera fase).

Y es que, partiendo de la consideración de que «los actos de aplicación de los tributos [...] tienen carácter reglado [...]» (art. 6 de la LGT) y de que los actos de la Administración deberán producirse conforme al procedimiento legalmente establecido, siendo «la ley [la que] regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos» (art. 105 b) de la CE), cabría preguntarse:

- ¿De qué otra forma distinta a la de puras «actuaciones inspectoras» cabría calificar las funciones desarrolladas por la Inspección de los tributos conducentes a detallar los hechos que a juicio de los actuarios justificaban la solicitud judicial, es decir, los indicios de incumplimientos tributarios o la comisión de ilícitos que se habían puesto de manifiesto tras la orden de carga en plan de dicho contribuyente y que justificaban la necesidad de entrar en el domicilio constitucionalmente protegido para la obtención de las oportunas pruebas?
- ¿A través de qué procedimiento distinto al propio procedimiento de inspección tributaria (art. 145 de la LGT) hubiera podido desplegar la AEAT las actuaciones de comprobación e investigación tributaria desarrolladas tras la orden de carga en plan?
- ¿De qué otra forma que no fuera la de iniciar *ad intra* un procedimiento de inspección tributaria hubiera podido el equipo de inspección designado en la orden de carga en plan desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación que condujeron a obtener los datos objetivos con base en los cuales el delegado especial de la AEAT presentó la solicitud de autorización judicial (el 3 de mayo de 2013) y que, a su vez, le permitieron al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo efectuar el juicio de idoneidad y proporcionalidad para autorizar el 14 de mayo de 2013 la intromisión domiciliaria?

Claro está que la Abogacía del Estado saldría al paso de estas lógicas objeciones intentando justificar la no inclusión de tales actuaciones en el procedimiento inspector con el argumento de que esa documentación previa y los actos administrativos anteriores a la autorización judicial formaban parte de un procedimiento distinto y separado del propio procedimiento inquisitivo, que finalizó con el acuerdo del delegado especial mediante el que se solicitaba el auto judicial de entrada domiciliaria.

Pero salta a la vista, sin necesidad de abismarse en la argumentación, que tal planteamiento, sin dejar de ser ciertamente imaginativo, resulta hartamente dudoso, puesto que, siendo la ley la que, por mandato constitucional, «regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos [...]» (art. 105.1 de la CE), ¿a qué otro

procedimiento distinto y separado del propio procedimiento inspector podría referirse la Abogacía del Estado?, ¿en qué ley aparecería contemplado y qué preceptos lo regularían?, ¿de qué otro procedimiento distinto del propio procedimiento inspector podrían formar parte esas concretas actuaciones de comprobación e investigación de las que resultaron los precisos datos, elementos y circunstancias que se remitieron al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo junto a la solicitud de autorización judicial de entrada y registro domiciliario para obtener así la dispensa sobre uno de los derechos más tutelados por la CE (art. 18)?

La sumisión de la actuación administrativa a un determinado procedimiento –como garantía del interés público, a la par que de los derechos de los particulares– ha pasado a ser en nuestro ordenamiento una exigencia constitucional (art. 105.1 de la CE), pues, como señalara la exposición de motivos de la derogada Ley de procedimiento administrativo de 1958, «el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin». Además, y como bien advierten los profesores García de Enterría y Fernández, el procedimiento no se limita a articular entre sí todas las finalidades e intervenciones administrativas, sino que asegura también entre todas ellas un orden determinado en el cual los distintos actos deben ser cumplidos hasta concluir en la resolución final (García de Enterría y Fernández, 2011, p. 586). La función administrativa, en el correcto sentir de González Pérez, requiere un procedimiento, porque este es consecuencia, a su vez, de la singularidad de las potestades administrativas en las que se materializa el principio de legalidad de la actuación administrativa (González, 1989, p. 77)<sup>6</sup>. La atribución legal de potestades y el procedimiento, como su cauce formal de expresión, constituyen los mecanismos técnicos que facultan a la Administración tributaria para una actuación que, según el artículo 103 de la CE, «sirva con objetividad los intereses generales».

La AEAT y la Abogacía del Estado podrían pensar que esas indagaciones y comprobaciones previas a la emisión del informe para obtener el permiso de entrada constituyen meros actos de trámite o incluso que no se trata de verdaderos actos administrativos, sino de actos procedimentales que gozan de autonomía, tienen causa propia y reglas particulares de validez; incluso, que responden a subprocedimientos específicos para su producción y que podrían ser anulados independientemente. Pero sin necesidad de incurrir en excesos, es decir, en la llamada concepción «sustancial» del procedimiento, que intenta ver en este (como ya advirtió Garrido Falla, 1955, *passim*) la simple formación gradual de la voluntad administrativa como la resultante o integración de las voluntades de quienes han participado en el entramado procedimental, no puede soslayarse el hecho de que aquí está en juego la salvaguarda y aplicación de un derecho fundamental, acreedor por ello de unos atributos reforzados de garantía, pues se trata, nada menos, que de posibilitar la entrada domiciliaria y suspender la vigencia del artículo 18 de la CE. Y en tal tesitura, el derecho regulador

<sup>6</sup> Vid. al respecto Bohoyo (1986, pp. 19 y ss.).

del procedimiento en su conjunto no es que se erija en un límite objetivo para el ejercicio de las potestades administrativas, sino que reclama o apela también a que la propia Administración se autovincule y establezca los parámetros adecuados y respetuosos con ese derecho fundamental.

¿Ha de bastar cualquier mínima sospecha para que la AEAT pueda solicitar sin más el decaimiento de un derecho fundamental?<sup>7</sup>. Y si no bastan esas simples conjeturas, ¿no será

<sup>7</sup> La STSJ de la Comunidad Valenciana 81/2019, de 23 de enero (rec. núm. 82/2018 –NFJ073290–), en su FJ 5, insiste en que la autorización judicial de entrada no puede basarse sin más en la mera existencia de las facultades inspectoras o en el desarrollo de las potestades administrativas, sino que exige un trabajo inspector previo justificativo:

[...] debemos señalar que la autorización judicial carece del juicio de ponderación necesario sobre el que se sustenta la autorización, por cuanto no es dable fundar esta en la propia existencia de las actuaciones inspectoras y en las potestades administrativas, la autorización debe contener un análisis completo de cada una de las exigencias antes expuestas.

Examen que omite el auto apelado y ello determina necesariamente la revocación del mismo, la resolución analizada no se refiere a dichos requisitos, pues otorga la medida justificando la misma en el siguiente razonamiento:

Partiendo de lo expuesto y a la vista de la documentación remitida por la Administración actuante, y considerando necesario y ajustado a derecho para el cumplimiento del plan de inspección, dada la actividad del obligado tributario y que según ha podido constatar la Administración, es necesario para la búsqueda de la documentación para la averiguación de los hechos que se investigan por si estos fueran constitutivos de algún tipo de infracción, dado los datos obrantes en poder de la Administración tributaria.

De todo ello resulta la necesidad de autorizar la entrada solicitada, que resulta proporcionada a los fines que persigue, y donde resulta imprescindible la concesión de la misma *inaudita parte*, pues de lo contrario podrían verse frustrados los objetivos perseguidos, ante la posibilidad de hacer desaparecer la documentación objeto de inspección con anterioridad a la actuación administrativa.

Por lo que, en este caso, no es dable realizar una tarea de integración del auto dictado con el contenido del informe de solicitud, esta sala por ello tiene vedada la referida composición integradora.

Es el órgano jurisdiccional autorizante el que debe velar por la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de la medida interesada, de modo tal que la entrada en el domicilio sea absolutamente indispensable y será este juicio de proporcionalidad, al que se refieren las STC 50/1995 y 69/1999, el canon de enjuiciamiento de la licitud de la autorización judicial de entrada en el domicilio, el que, de haberse respetado, que determina que no se produzca la vulneración del derecho fundamental.

Por ello su concurrencia ha de constatare al otorgarse la medida, lo que veda una posible función «sanadora» en apelación de los déficits de motivación del auto de entrada, pues para ello deberíamos partir de una concepción inerte del derecho fundamental, que *de facto* se restringe sin la concurrencia de las garantías necesarias, las cuales se completan *a posteriori*, posición que se rechaza por esta sala, que disiente del criterio que este extremo se sustenta entre otras en la STSJ Cataluña de fecha 23-3-2012, n.º 313/2012.

Cuestión distinta es la posible aplicación de la técnica de la motivación *in aliunde* que a los efectos de la concesión en la instancia de la autorización de entrada es una técnica motivadora

imprescindible entonces desplegar una serie de actos, necesaria y materialmente comprobadores de la situación del contribuyente cuyo domicilio va a ser ocupado? Los principios de seguridad jurídica –con sus inherentes componentes de certeza y previsibilidad de las decisiones públicas– o el de igualdad –que exige que todas esas decisiones con contenidos similares se atengan a una misma metodología y programación–, entre otros principios constitucionales, así lo exigirían<sup>8</sup>. A diferencia de las potestades privadas, las potestades públicas y, en particular, las administrativas, son siempre serviciales, vicariales o fiduciarias. Quiere ello decir que el ordenamiento no permite que sus titulares las ejerzan para su propio y particular provecho o beneficio, sino siempre para atender o satisfacer los intereses comunes de los ciudadanos, pues, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 103.1 de la CE, «la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales»<sup>9</sup>. Sobre

---

válida, tal como esta sala ha resuelto en la sentencia dictada en el RAP 4/2017 sin embargo en el caso de autos el propio contenido del auto apelado omite la referencia necesaria.

A lo que cabe añadir que del contenido de la solicitud de autorización tampoco se cumplimenta un resultado analítico de los parámetros a los que debe ajustarse a la autorización de entrada, pues es fundamental que se constaten –aun acudiendo al mecanismo de la integración en la resolución judicial de los contenidos del informe– las exigencias expuestas en el fundamento precedente y por ello debe constar en forma concreta y explícita la causa y exigencias que dan razón de ser al acto de que se trate que tampoco en la referida solicitud se satisfacen.

En el mismo sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana 69/2019, de 16 de enero (rec. núm. 75/2018 –NFJ073277–), insistirá en que la sospecha relativa a la posible utilización de una doble contabilidad mediante programa informático, con el fin de ocultar una parte importante de las ventas obtenidas, cuando no existen datos de terceros para contrastar las declaraciones de ingresos, resulta una mera conjetura carente de base alguna. Asimismo, esta sentencia reprocha tanto a la solicitud de la AEAT como al propio auto del juzgado de lo contencioso-administrativo que no concretaran una aproximación a la cuantía de la deuda tributaria eludida ni tampoco por qué el registro domiciliario constituía el único instrumento eficaz para la constatación de esos posibles fraudes.

- <sup>8</sup> La proyección del principio de seguridad jurídica sobre la actividad inspectora exige algo más que su mera proclamación *ad pompam vel ostentationem*, toda vez que tanto su vertiente objetiva (certeza en la regla jurídica) como la subjetiva (confianza del ciudadano y salvaguarda de sus posiciones jurídicas) vedan cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas extramuros del procedimiento o con un alto grado de indefinición, pues lo contrario, como bien apuntó en su día Lozano, implicaría:

[...] una situación general de sujeción que no se aviene demasiado bien con la vinculación positiva a la legalidad que ha de presidir toda actuación administrativa. En conexión con lo anterior, no es de recibo que se reserven a los órganos inspectores amplias áreas de decisión discrecional, pues si en general debe reducirse la discrecionalidad administrativa, con mayor razón ha de procurarse ese objetivo en una materia como la tributaria tan imbuida del principio de legalidad y su correlato de indisponibilidad del tributo, y en un procedimiento como el inspector que se traduce en controlar y asegurar prestaciones del particular frente al ente público, cuando no en la imposición de sanciones para aquel (Lozano, 1990, p. 12).

- <sup>9</sup> La configuración dogmática de la comprobación tributaria a través del concepto de potestad-función evidencia el carácter no facultativo que ostenta la comprobación tributaria. Por ello, el profesor Núñez llegó a decir a este respecto que:

todo, cuando está en juego la adecuada tutela de un derecho fundamental, pues, como con todo acierto afirmara el TS en su Sentencia de 11 de diciembre de 1998, los derechos fundamentales consagrados en la CE:

[...] diferencian nítidamente al ciudadano del súbdito, al hombre libre de las sociedades democráticas [...] del individuo sometido a la arbitrariedad y al abuso propios de los sistemas sociales totalitarios [...] Es por ello por lo que los derechos básicos de los seres humanos no solo deben estar reconocidos en el ordenamiento jurídico del Estado, sino que, sobre todo, deben ser observados y respetados por los propios poderes públicos que, además, deben protegerlos y defenderlos frente a las propias tendencias estatales de invasión de los ámbitos de libertad del ciudadano, para ampliar y aumentar de esa manera el poder del Estado.

Podría pensar la Abogacía del Estado que la LGT otorga a la Inspección libertad para moverse extramuros del procedimiento en actos meramente preparatorios, ayunos del control y del rigor que aquel procura. Bastaría para ello una simple y sutil distinción entre «funciones inspectoras» y «funciones que realiza la Inspección»<sup>10</sup>, en relación con un aspecto en el que anda en juego, nada menos, que un derecho fundamental de los más tutelados de

---

La Administración no ejercita su potestad comprobadora en virtud de juicios de oportunidad (que es lo propio del particular titular de un derecho subjetivo), sino porque así lo dispone implícitamente el ordenamiento jurídico en aras del propio carácter servicial inherente a la Administración (de aquí la conceptualización de la mayor parte de las potestades administrativas como «fiduciarias»), esto es, en tanto esta persigue la satisfacción de intereses comunitarios o generales (Núñez, 1987, p. 58).

<sup>10</sup> Cfr. Cervera (1975, pp. 17 y ss.). Lo que plantea, a su vez, si esos supuestos actos internos deben estar privados de todo efecto externo. Vid. al respecto Ortiz (1957, *passim*) y Baena del Alcázar (1965, *passim*). Para estos autores, es palpable la distinción entre normas de naturaleza meramente interna, expresión bien de la potestad jerárquica o interpretativa de otros órganos (superiores) y aquellas otras que, por su contenido, que no por su *nomen iuris*, merecerían integrar el sistema de fuentes del derecho por enmascarar normas de clara filiación reglamentaria. Para estos autores, los criterios distintivos podrían fijarse a través de los siguientes criterios: si tales normas someten o no a sujeciones u otorgan garantías; comportan o no una decisión seguida de las correspondientes medidas de aplicación; y, por último, si crean o no una regla imperativa. La STC 27/1983, de 20 de abril (NSJ060691), se inclina por el criterio antiformalista en la calificación de las normas, atendiendo a su contenido intrínseco, más allá del nombre con que se las bautice:

Si la forma no es un criterio que permite determinar la naturaleza de la circular, lo normal será que tal calificación pueda realizarse a partir de su contenido [...].

Por otra parte, los efectos de una u otra calificación son jurídicamente relevantes. La norma pasa a integrar el ordenamiento y deberá ser aplicada de acuerdo con el principio de legalidad por la Administración y los tribunales (arts. 9, 103.1 y 117.1 de la Constitución); el acto jerárquico interno no pasa de integrar el ordenamiento, y la consecuencia que produce su inobservancia por el subordinado es la responsabilidad disciplinaria del mismo, sin que tal inobservancia tenga, en principio transcendencia externa alguna.



la CE (inviolabilidad del domicilio). Sin embargo, no es razonable y ni siquiera conveniente que ello sea así. Cuando la materia está reservada a la ley, como es el caso, el legislador no puede dejar abiertas sus decisiones para que sean completamente concretadas por la Administración, porque si así lo hiciera, relajaría su función constitucional y se desentendería de la adopción de decisiones que la CE confía exclusivamente en él (ni siquiera en el reglamentista)<sup>11</sup>. Es el legislador el que define o delimita las potestades de la Administración. Lo hace, ciertamente, con diferente concreción, según las materias; pero está obligado constitucionalmente a precisar el contenido legítimo de dichas potestades, sobre todo cuando de un procedimiento tan coercitivo como el inspector se trata y entra en juego la posible excepción a un derecho fundamental, lo que exige la concurrencia y la adecuada demostración de las circunstancias, datos e informaciones debidamente contrastados que justifiquen este modo excepcional de iniciación de las actuaciones inspectoras, especialmente relevante también para los intereses generales<sup>12</sup>. Cuando se ponen en juego derechos

<sup>11</sup> De la misma manera que al particular le incumbe, en justa correspondencia, rechazar y combatir las autorizaciones judiciales cuando entienda que las mismas no cumplen con los estándares de calidad y adecuada motivación que el sacrificio de su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio impone. En tal sentido, los tribunales de justicia son muy reacios a revisar y otorgarle la razón a aquellos contribuyentes que no impugnaron inicialmente el auto judicial de entrada domiciliaria en apelación, pero invocan luego la posible lesión del derecho fundamental en el seno del proceso contencioso-administrativo donde se recurre la posterior liquidación administrativa. Así, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 177/2019, de 30 de enero (rec. núm. 421/2016 –NFJ075912–), en su FJ 3, afirmará a este respecto lo siguiente:

La primera cuestión planteada en la demanda viene referida al auto de 5-4-2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Elche, que autorizó la entrada y registro del local del actor en fecha 17-4-2013, sobre el que se alega que no se encuentra motivo y no respeta la necesaria proporcionalidad, vulnerando derechos fundamentales con ello, por lo que considera ilegal la entrada y registro.

Sin embargo, dicho auto es una resolución judicial firme por no haber sido recurrida en apelación ante esta sala en el plazo de quince días desde su notificación, no pudiéndose en este proceso reabrir un debate ya finalizado por el principio de seguridad jurídica y por el propio consentimiento del auto por el actor. Por ello, no puede esta sala entrar a valorar los argumentos de la demanda referidos a una resolución firme e inatacable, así como tampoco cabe cuestionar la información proporcionada al juzgado por la AEAT, pues forma parte de dicha resolución y no fue impugnada en tiempo y forma.

Por ello, no cabe apreciar ni son admisibles los alegatos referidos a la ilegalidad de las pruebas obtenidas por el registro, ni cabe invocar extemporáneamente la vulneración de derechos fundamentales.

<sup>12</sup> La STSJ de la Comunidad Valenciana 1106/2019, de 2 de julio (rec. de apelación 31/2019 –NFJ075829–), enfatiza la importancia que debe otorgarse a las previas comprobaciones e indagaciones administrativas, pues solo y exclusivamente en ellas podrá apoyarse el juez de lo contencioso-administrativo para motivar su auto (denegatorio o favorable), en ese necesario ejercicio de ponderación, tendente a sopesar el peso de las evidencias obtenidas por los actuarios frente al sacrificio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio:

Entrando a examinar el motivo alegado por la parte recurrente, referido a la falta de motivación del auto de 14-1-2019, deberemos pronunciarnos de forma inevitablemente estimatoria, conscientes de la relevancia del vicio denunciado y de sus graves consecuencias en el ámbito tributario.



En efecto, el auto impugnado no pasa de ser un mero formulario de dos páginas al que se le han añadido los datos del peticionario de la entrada, la empresa afectada, las facultades que se otorgan, el día que se fija para su práctica, y la relación de los funcionarios de Hacienda que la practicarían. El auto menciona en su primer FD la doctrina constitucional aplicable a la autorización judicial de entrada domiciliaria y la competencia para ello de los juzgados de lo contencioso-administrativo. En el FD segundo se hace la única y genérica mención al supuesto concreto al decir: «[...] a la vista de la documentación remitida por la Administración actuante [...], para, a continuación, pasar a la parte dispositiva que autoriza la entrada domiciliaria.

Así pues, tras sistemáticamente oír de forma innecesaria al Ministerio Fiscal en el procedimiento, pues ninguna exigencia legal existe sobre la intervención del Ministerio público en los supuestos del artículo 8.6 de la LJCA, el auto recurrido despacha la motivación de las razones jurídicas a sopesar, de los principios aplicables y de los datos a considerar sin ninguna concreción, en un relato fáctico inexistente y con su posible aplicación a cualquier supuesto, sin explicar ni un solo dato o indicio, sin realizar una concreta e individualizada valoración de los intereses en conflicto, de la necesidad de la medida, de su necesaria proporcionalidad, sin entrar a considerar de forma específica la petición de la Agencia Estatal de la Administración ni los específicos requisitos necesarios para el otorgamiento de la entrada domiciliaria, sin realizar ninguna consideración sobre la necesidad ni relevancia tributaria de la medida de entrada interesada. No se ha dado, pues, la ponderación de la proporcionalidad, urgencia y necesidad de incidir en el derecho fundamental previsto en el art. 18.2 CE, para la ejecución de la resolución administrativa (comprobación e investigación inspectora de determinados tributos y de posibles ilícitos fiscales), sin realizar el juicio lógico que llevara a la conclusión de que era necesaria.

Resulta, pues, justificada la queja de falta de motivación de la decisión judicial que, necesariamente, ha de estar explicada mediante una argumentación expresada, suficiente, racional y de contenido jurídico [...].

A la misma conclusión conduce el examen de otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la llamada motivación *in aliunde*, que no se han producido en el presente supuesto:

a) La STC 140/2009, de 15 junio de 2009, reitera que «Una motivación por remisión o motivación *aliunde* satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE (por todas, STC 82/2009, de 23 de marzo, F. 2), siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y su fundamentación jurídica resulte una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad (por todas, STC 21/2008, de 31 de enero, F. 3)».

b) La STC 82/2009, de 23 marzo de 2009, insiste en que «la resolución administrativa resulta suficientemente motivada por remisión a los hechos y circunstancias reflejados en el acta de infracción en materia de extranjería levantada por la Inspección de Trabajo de Madrid con fecha 25 de febrero de 2005, de modo que la sociedad recurrente ha tenido pleno conocimiento de los elementos fácticos y las consideraciones jurídicas que fundamentan la decisión administrativa. Estamos, en efecto, ante una motivación por remisión o motivación *aliunde*, que satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE (entre otras muchas, SSTC 146/1990, de 1 de octubre, F. 1; 150/1993, de 3 de mayo, F. 3; 214/2000, de 18 de septiembre, F. 4; 171/2002, de 30 de septiembre, F. 2; 91/2004, de 19 de mayo, F. 8; 308/2006, de 23 de octubre, F. 6; y 17/2009, de 26 de enero, F. 2)».

c) La STC 144/2007, de 18 junio de 2007, con remisión a otros muchos pronunciamientos del mismo Tribunal Constitucional, destaca también que dentro de las modalidades que puede

fundamentales y principios constitucionales, no basta con invocar algún precepto suelto de un simple reglamento (art. 197 del RGAT, funciones que realiza la Inspección versus funciones inspectoras) para desvincularse del procedimiento legalmente establecido, pues el grado de concreción de la ley ha de ser mayor en estos casos, so pena de vulnerar no solo la seguridad jurídica, sino también la certeza que dicho principio impone a las normas, la previsibilidad de sus consecuencias, la igualdad de trato ante situaciones repetitivas que sean parangonables o la confianza legítima en la estabilidad de la propia potestad y de su

---

revestir la motivación, la fundamentación por remisión o *aliunde* –técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite– «no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental» a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite.

No se trata el presente supuesto de una motivación breve o sintética, en absoluto. Se trata de una inexistente motivación, no se ha realizado el mínimo esfuerzo por la jueza de instancia por indicar los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión de autorizar la entrada domiciliaria (STC 75/2007, de 16 de abril FJ 4 con cita de otras muchas), ni siquiera ha tenido lugar una explicación por remisión o motivación *in aliunde* (SSTC 108/2001, de 23 de abril y 171/2002, de 30 de septiembre), pues solo se menciona que se tiene a la vista la documentación remitida por la Administración actuante, sin mencionar ningún dato.

En el caso de autos la resolución judicial que revisamos en apelación, por la que se autoriza la entrada en un domicilio no se encuentra debidamente motivada y, consecuentemente, no cumple la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, pues a través de ella no puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados.

Por último, y a mayor abundamiento, es cierto que la información proporcionada por la AEAT es abundante en datos, pues consta la orden de carga en plan de la sociedad recurrente en fecha 16-7-2018, con alcance general para investigar el I. sociedades de 2014 y 2015 y el IVA del 3T de 2014 al 4T de 2015, así como para investigar a los administradores socios por el IRPF de 2014 y 2015 e IVA del 3T de 2014 al 4T de 2015, aportando serios indicios sobre la posible división artificial de la actividad de transporte por carretera de la sociedad y sus dos socios administradores, y de ellos puede deducirse que la AEAT sospechaba la comisión de diversos ilícitos tributarios relacionados con el IS, el IVA y el IRPF, así como que tales ilícitos eran graves por suponer un abuso del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA por socios y sociedad, con el claro objetivo de ocultar una única actividad empresarial para conseguir una menor tributación.

Pero los antecedentes aportados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para justificar su solicitud de autorización de entrada en el local de la recurrente no son suficientes si el juzgado autorizante no motiva su decisión ni explica las razones de la misma, sin ponderar mínimamente los intereses concurrentes, limitándose a emitir un formulario genérico y estereotipado que autoriza una entrada sin valorar su proporcionalidad, urgencia o necesidad, con evidente vulneración del derecho fundamental previsto en el art. 18.2 de la Constitución española.

Por lo expuesto, y sin necesidad de mayores consideraciones, deberá anularse la resolución judicial impugnada, con estimación de la apelación.

regulación<sup>13</sup>. Y todos esos principios imponen que el legislador se atenga a un grado de densidad mayor en la programación de la actividad administrativa que permita protegerlos y respetarlos, pues, de otra forma, es decir, si abdicara de esa facultad y no delimitara la potestad administrativa concreta, impediría un adecuado control judicial, que ha de basarse no solo en las leyes, sino también en el derecho, al incluir estas otras normas distintas de aquellas y también un amplio abanico de principios generales, constitucionalizados o no<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Con enorme clarividencia lo apunta la SAN de 11 de febrero de 2010 (rec. núm. 464/2006 –NFJ037975–), cuyo ponente, el actual magistrado del TS y eminente jurista, don Francisco José Navarro Sanchís, en su FJ 7 llega a afirmar a este respecto lo siguiente:

Aceptar que la Administración, unilateralmente, puede interpretar la ley y el reglamento de una manera tan alejada del sentido común y ensanchar a capricho los plazos máximos mediante el fácil recurso de multiplicar las posibilidades de apreciación de dilaciones indebidas, es tanto como consagrar que el plazo no lo fija la ley sino la Inspección, en cada caso, a su conveniencia, para soslayar los efectos desfavorables de normas imperativas. Conviene recordar, a este respecto, que, si la Administración está constitucionalmente obligada a servir con objetividad los intereses generales, que no son los suyos propios como organización, sino los de los ciudadanos a los que sirven (art. 103 de la Constitución), no puede quedar a su voluntad la determinación de los plazos máximos que ya tienen en la ley no solo su configuración, sino también sus excepciones y efectos.

Baste con señalar que el procedimiento de comprobación también tiene que estar presidido por esa idea de celeridad, eficacia y servicio al administrado, de suerte que para verificar si una dilación se ha producido no será suficiente con examinarla en sí misma, sino en su comparación con la propia actitud de la Administración en el procedimiento, pues se producen tardanzas a cuyo acaecimiento no es ajena aquella, lo que sucede, por ejemplo, si se tiene en cuenta, de una parte, que el procedimiento de comprobación no está sujeto a fases o etapas preclusivas, por lo que la Inspección es en principio libre para ordenar la práctica de diligencias o los requerimientos de información de una forma u otra, es decir, a un ritmo u otro, acordando conjuntamente, para mayor eficiencia varias diligencias o dosificando por goteo la exigencia de informaciones; además, si toda dilación imputable al comprobado concluye con la entrega completa de lo requerido, esta se lleva a cabo normalmente no cuando está disponible para la aportación, sino en el transcurso de una diligencia cuyo señalamiento efectúa unilateralmente el actuario, no de común acuerdo con el sujeto pasivo o su representante, de suerte que de ahí puede resultar un objetivo retraso que no necesariamente es debido a la sola conducta del interesado.

En suma, el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos que decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que este conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias. No es admisible imponer tan grave sanción al descuido, ni tampoco prescindir del principio de proporcionalidad, que exige equilibrar las consecuencias jurídicas de los actos de decisión a la intensidad y gravedad de los hechos que las provocan.

Por lo demás, el plazo legal ha de interpretarse restrictivamente, de suerte que la duración del procedimiento es la que determina la ley y que solo puede excepcionalmente ampliarse en presencia de una causa justificada y formalmente razonada.

<sup>14</sup> Con especial énfasis defendía este extremo Cayón al apuntar lo siguiente:

La crisis del principio de legalidad y de la reserva de ley que se han padecido en todo el derecho público [...] ha afectado naturalmente al derecho tributario y sus técnicas de garantía del contribuyente frente al fisco. Y quizá más de lo que pudiera pensarse en un principio, puesto que, así

En tal sentido, interpretar de otro modo las cosas conduciría a dejar en manos de la AEAT la duración real del procedimiento de inspección tributaria, con el simple expediente de comunicar el inicio «formal» del procedimiento únicamente después de haber efectuado actuaciones materiales de comprobación e investigación tributaria y después también de recibir y analizar la información obtenida, permitiendo crear a la AEAT, *ex novo*, un sub-procedimiento de comprobación en el que tendrían lugar actuaciones materiales de comprobación e investigación, pero distinto y separado del propio procedimiento inspector, usurpando con ello el ejercicio de una potestad legislativa cuya titularidad obviamente no le corresponde, pues no se discute que solo «la ley regulará: b) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos [...]» (art. 105 b) de la CE)<sup>15</sup>.

lo acabo de señalar, aquellos principios jurídicos constituían el armazón desde el cual se había construido toda la urdimbre del tejido sobre el que reposaban los derechos del particular y las limitaciones a las potestades tributarias de gestión de los tributos, de tal suerte que admitir la insuficiencia de aquellos postulados –que no es admitir su ineficacia ni predicar su desaparición– equivale a aceptar como un nuevo reto la presencia de un conjunto de potestades de gestión de los tributos que se sitúan fuera o en los límites de los controles tradicionales basados e inspirados en el modelo del control de legalidad como única técnica necesaria para, insisto una vez más, garantizar convenientemente los derechos de los contribuyentes (Cayón, 1982, p. 567).

- <sup>15</sup> Sobre todo, si no se pierde de vista la importancia que la jurisprudencia otorga a la motivación necesaria que rodea esa posible autorización de entrada domiciliaria, pues el juzgado de lo contencioso-administrativo debe garantizar que esa irrupción en el ámbito de la intimidad del particular se produce sin más limitaciones que las estrictamente necesarias y, por lo mismo, en la justificación de esa resolución debe contenerse la exposición razonada de las apreciaciones conducentes a autorizar o denegar la entrada, extremos estos que resultarán imposibles sin una adecuada comprobación previa por parte de los actuarios. En tal sentido, y desde antiguo ya, el ATS de 20 de diciembre de 1990 (NFJ001037) trató de salir al paso de la práctica de algunos órganos judiciales de convertir el requisito de la motivación en una actividad de simple relleno de fórmulas estereotipadas:

[...] una cosa es la necesidad e incluso la conveniencia de introducir en la Administración judicial criterios de racionalización [...] y otra es desconectar del supuesto de hecho concreto, sin molestarse en razonar mínimamente su relación con los fundamentos jurídicos que sean de aplicación [...].

[...] un impreso cumplimentado no puede considerarse suficiente a efectos de respetar el requisito inexcusable de la motivación, requisito sin el que no puede entenderse que se otorga una tutela judicial efectiva al justiciable [...].

No basta, pues, con reproducir la teoría general sobre la eficacia y eventual suspensión de los actos administrativos para luego afirmar o negar, sin más, que el supuesto de hecho que se discute no cumple los requisitos exigidos [...]. Es necesario razonar suficientemente por qué el caso planteado en vía incidental encaja o no encaja en aquella doctrina general. Lo contrario implica una actuación arbitraria, y la arbitrariedad está prohibida a los poderes públicos (art. 9.3 de la Constitución), por tanto, también a los tribunales de justicia.

Y por ello es necesario subrayar que el uso de impresos tendentes a racionalizar –en este caso a simplificar– el trabajo de los tribunales no es lícito ni legítimo si no se guardan escrupulosamente aquellas garantías cuyo respeto viene exigido por ese derecho de contenido complejo que es el derecho a una tutela judicial efectiva. Entre estas garantías se encuentra precisamente la motivación de la decisión adoptada.

No estamos, pues, ante un supuesto equivalente al resuelto por el TS en el caso de los requerimientos de información –cuyo cauce procedimental independiente está previsto legalmente–, sino ante un único procedimiento inspector, conformado por actuaciones inspectoras materialmente comprobadoras que, justamente por ello y por afectar nada menos que a un derecho constitucional fundamental, acreedor de garantías tuteladas

---

La STSJ de la Comunidad Valenciana 794/2018, de 12 de septiembre (rec. núm. 42/2018 –NFJ072744–), exige esa indagación precisa, sin que baste a tal efecto el mero acopio de datos, lo que revela la necesidad de verdaderas y genuinas actuaciones inspectoras previas:

En el caso de autos la resolución judicial que revisamos en apelación, por la que se autoriza la entrada en un domicilio no se encuentra debidamente motivada y, consecuentemente, no cumple la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, pues a través de ella no puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados.

Por último, y a mayor abundamiento, es cierto que la información proporcionada por la AEAT es abundante en datos y de ellos puede deducirse que la AEAT sospecha de la comisión diversos ilícitos tributarios relacionados con el IS o el IVA, así como que tales ilícitos son de gravedad para lo cual es instrumentalizada una trama de entidades constituidas a fines de evasión fiscal.

Sin embargo, la naturaleza de tales ilícitos no llega a ser concretada por la AEAT. Tampoco se pondera la posible entidad de los mismos, lo que podría haber hecho por ejemplo atendiendo a los importes aproximados de las deudas tributarias presuntamente defraudadas. En un caso como el enjuiciado, es admisible que la Administración plantee su solicitud remitiéndose a informes anexos. Pero no puede esperar que el juez de garantías constitucionales integre dicha solicitud reordenando o infiriendo datos de informes, y menos que adivine los no concretados en ellos a los fines de tener por satisfecha la exigencia de que el registro a autorizar persiga un grave ilícito tributario.

En el presente supuesto, la Administración tributaria no concreta adecuadamente en su solicitud el posible ilícito tributario grave presuntamente cometido; con ello hace de las entradas y registros propuestos unas diligencias de investigación prospectivas, que esta sala no puede admitir por no satisfacer las exigencias constitucionales de estricta proporcionalidad, ya que la limitación del derecho del art. 18.2 CE se justifica tan solo ante una posible infracción grave de las normas tributarias y por ende del art. 31.1 CE.

Asimismo, tampoco la AEAT explica convenientemente por qué la entrada y el registro es el único medio que posibilita obtener las pruebas necesarias para la investigación de los presuntos ilícitos tributarios. La AEAT, en efecto, debería haber argumentado la necesidad de la medida en el sentido de que no existe otra medida más moderada para la consecución los datos que pretendía obtener e igualmente tendría que haber explicado con mayor concreción cuáles eran los datos probatorios que se proponía aprehender.

De igual forma, la STSJ de Cataluña 528/2019, de 6 de mayo (rec. núm. 112/2018 –NFJ075187–), considera necesaria la revocación del auto judicial de entrada domiciliaria ante la inexistencia de un detallado estudio justificativo de la presunta ocultación de los ingresos. En el mismo sentido, la STSJ de Madrid 310/2018, de 27 de junio (rec. núm. 481/2018 –NFJ071732–), al exigir algo más que meros indicios de la exclusión de parte de las ventas o de la ocultación de parte de los ingresos, desechando las meras suposiciones o las simples sospechas. Opinión compartida por la STSJ de Canarias 164/2018, de 18 de mayo (rec. núm. 41/2018 –NFJ071898–) al considerar insuficiente la mera indicación del aumento de ingresos en el modelo 347.

extraordinariamente reforzadas, debe estar sometido al plazo máximo legal previsto a tal fin por la LGT (art. 150)<sup>16</sup>.

#### D) A la espera del fallo del TS

En breve, el Alto Tribunal tendrá que pronunciarse sobre esta cuestión, pero, como ya hemos señalado con anterioridad, resulta difícil argumentar solventemente que unas actuaciones materialmente inspectoras y tendencialmente dirigidas a motivar nada menos que la petición de entrada domiciliaria al juzgado de lo contencioso-administrativo sean consideradas meros actos internos de trámite y no formen parte inherente o sustancial del procedimiento inquisitivo. Ello implicaría que tales actuaciones comprobadoras escapasen del principio vinculante de la legalidad, tan propio de la materia tributaria, para convertirse en actos meramente discrecionales. Unos actos volitivos de la Administración que operarían

<sup>16</sup> Como bien señala la STSJ de Madrid 936/2018, de 21 de diciembre (rec. núm. 536/2017 –NFJ074819–), en su FJ 3, la adecuación del procedimiento no puede valorarse ni por su *nomen iuris* ni por su resultado, sino por la actividad materialmente desarrollada en cada caso por el equipo de actuarios:

Por otra parte, alegan los actores que la Administración ha utilizado el procedimiento inspector con la única finalidad de sustraerse de los plazos legales, pues real y materialmente el procedimiento sustanciado ha sido el de comprobación de valores.

De hecho, la inspección no ha ejercitado ninguna otra facultad o potestad distinta de las que pueden ejercerse a través de un procedimiento de comprobación de valores. Esta particular interpretación de la parte actora sin duda ha conducido a relatar como hecho de la demanda que el procedimiento seguido por la Administración tributaria fue el de comprobación de valor y omitir que fue, al menos formalmente, el de inspección. No obstante, las actividades en él desarrolladas no se redujeron a la comprobación del valor de los bienes de la herencia. Además de esta labor, que por sí sola estaría amparada por el art. 145.2 LGT, la inspección realizó actuaciones de investigación que llevaron a incluir en la masa hereditaria bienes que no habían consignado los interesados en sus declaraciones, pero habían sido inventariados por los albaceas y Valtecnic, así como un crédito del causante por importe de 618.241,75 euros. Por otro lado, la documentación requerida por la inspección al contribuyente atañía a datos financieros, bancarios y fiscales y no únicamente a los relativos al valor de los inmuebles, datos que es de suponer también fueron merecedores de su comprobación. Basta con tener en cuenta estas dos circunstancias para constatar que la actividad de inspección no se limitó a comprobar el valor de los inmuebles. La adecuación del procedimiento no puede valorarse por su resultado, sino por la actividad materialmente desarrollada por los inspectores, que en este caso se desplegó mediante la comprobación e investigación de elementos de distinta naturaleza que afectaban a la obligación tributaria.

El hecho de que la comprobación de valores tuviera un mayor peso en la liquidación que el representado por otras actividades de investigación, en particular las que se referían a los depósitos, valores y fondos bancarios, no implica que estas fueran inútiles al fin al que va destinado la inspección. Ese fin no es otro que investigar y comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, y, en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado (arts. 141 y 145.1 LGT), por lo que es tan legítima la inspección de aspectos que luego resultan favorables al inspeccionado y no requieren regularización, como la que descubre una irregularidad o infracción.

sobre reglas no jurídicas, sino de simple oportunidad o conveniencia y, por lo mismo, sin sometimiento alguno a los controles que jalonan y pautan todo procedimiento administrativo, especialmente cuando se trata de uno de los más coercitivos y en el que se ve afectado en primera persona un derecho fundamental que goza de la máxima tutela constitucional<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Al adecuado control de la discrecionalidad en el seno del procedimiento inspector también se ha referido el TS en su Sentencia 1280/2019, de 30 de septiembre (rec. núm. 6276/2017 –NFJ075107–). El Alto Tribunal considera que incluso en aquellos casos en los que la norma legal consagra una posibilidad discrecional a la Administración entran en juego otros principios que la delimitan para que no se convierta así en una pura y simple arbitrariedad. En su fallo, el TS analiza si la AEAT goza de discrecionalidad absoluta para fijar el plazo de alegaciones cuando la norma establece para ello un plazo mínimo y máximo, de manera que, si se concede el plazo mínimo, la solicitud de ampliación del plazo constituya un beneficio que se otorgue al obligado tributario y deba computarse como dilación imputable a la Administración. En concreto, en el caso resuelto por el Alto Tribunal, el contribuyente había sido objeto de actuaciones inspectoras por plazo ampliado de 24 meses y solicitó una prórroga de 5 días para realizar alegaciones a la propuesta de liquidación inspectora. Dicha solicitud no fue resuelta expresamente por la AEAT, que, sin embargo, consideró que esos 5 días suplementarios (de 10 a 15 días) debían descontarse necesariamente del plazo consumido por las actuaciones inspectoras, pues, en caso contrario, se habría producido la prescripción del ejercicio, al haberse rebasado el plazo previsto por el artículo 150 de la LGT. El TS advierte ya al respecto en su FJ 5 que:

[...] la determinación del número de días (entre 10 y 15) –en el otorgamiento de alegaciones– opera como un derecho en beneficio del contribuyente, pero no como un instrumento en beneficio de la Administración para garantizar la temporánea terminación del procedimiento.

Y considera que la discrecionalidad en la delimitación del plazo (una discrecionalidad que se pretendía por la Abogacía del Estado como absoluta) puede vulnerar el principio de proporcionalidad que también debe tenerse en cuenta en el seno del procedimiento inspector:

Además, coincidimos con la sala de instancia cuando advierte que el presente caso difícilmente puede resistir un elemental examen de proporcionalidad, toda vez que en ningún momento puede vislumbrarse la justificación o motivación que llevó a la Administración a conceder un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15 días, en un escenario de circunstancias que, en definitiva, pueden sintetizarse en la especial complejidad del asunto, que comportó, precisamente, la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por 12 meses adicionales (hasta un total de 24 meses) [...].

Por tanto, de acuerdo a las particulares circunstancias de este caso, debemos concluir que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente caso, ha determinado la preterición de varios derechos del contribuyente (del artículo 34 LGT), lo que conduce a considerar integrados los referidos cinco días adicionales en el decurso de las actuaciones inspectoras y, por tanto, a apreciar que la Administración excedió el plazo de los referidos 24 meses, con la consecuencia de resultar inoperantes para la interrupción de la prescripción [...].

Cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad para concretar dicho plazo. Sin embargo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente.



## 4. Sobre el concepto de necesidad en las entradas domiciliarias inspectoras *inaudita parte*

Extraordinariamente relacionada con todo cuanto se ha señalado en el epígrafe anterior se halla la cuestión relativa a la necesidad de entrada domiciliaria por parte de la Inspección de los tributos, sobre la que el TS se ha pronunciado recientemente con ocasión de la resolución de una casación en la que el tema nuclear que se analizaba no era otro que esa perentoria necesidad siempre argüida por la AEAT.

### A) Sobre la necesidad de las entradas inspectoras sin previo aviso y la inviolabilidad del domicilio

Como es sabido, el artículo 142.2 de la LGT prevé la entrada por parte de los órganos inspectores en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos, cuando dicha entrada sea necesaria para el desarrollo de sus actuaciones, pero, tratándose del domicilio constitucionalmente protegido y no mediando consentimiento de su titular, será necesaria la oportuna autorización judicial, según dispone el artículo 113 de la LGT. Esa eventual potestad de entrada de la AEAT no solo se plantea en relación con una actuación inspectora, sino que también puede darse en el caso de procedimientos de recaudación (art. 162.1 de la LGT) e incluso de comprobación limitada (art. 136.4 de la LGT), aunque en este último supuesto, de manera mucho más restringida. Esa potestad de entrada por parte de la Inspección de los tributos puede iniciarse por personación directa de los funcionarios, sin necesidad de advertencia previa al obligado tributario. Así lo dispone expresamente el artículo 177 del RGAT al señalar que:

Quando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172.2 de este reglamento, y sin perjuicio de lo

---

En esta misma sentencia, el TS también resuelve una cuestión relevante sobre la extensión de la potestad de comprobación que otorgaba a la AEAT el artículo 115.1 LGT de 2003, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015, en lo relativo a la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, pero que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos. En opinión del Alto Tribunal, la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable al caso enjuiciado la LGT de 1963, la Administración no podía comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos en ejercicios no prescritos.



dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Reglamentariamente, es pues una facultad del jefe de equipo o jefe de unidad de inspección la valoración de las circunstancias y la conveniencia o necesidad de esa entrada inspectora *inaudita parte*.

Sin embargo, hay un extremo que casi siempre se omite. Esa personación sin previo aviso está prevista legal y reglamentariamente únicamente para el caso de reconocimiento de locales o fincas, y no en el caso del domicilio constitucionalmente protegido, al estar regulada esta cuestión en el artículo 113 de la LGT. El artículo 151.2 de la LGT señala a este respecto que «la Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales». No alude expresamente y en ningún momento al domicilio constitucionalmente protegido (que, por otra parte, podría hallarse también en la propia empresa o en el centro de trabajo o profesional, como corrobora expresamente la STS de 24 de abril de 2010 [rec. núm. 3791/2016 –NFJ038573–]), por lo que la conclusión, según el tenor literal de la LGT, es muy clara: no podrá iniciarse la inspección sin previa comunicación en el domicilio constitucionalmente protegido de la persona física o jurídica. Sin embargo, el artículo 173.2 del RGAT disimula esa imposibilidad en lo que parece un claro exceso reglamentario, ayuno de cobertura legal.

Esa limitación taxativa al ámbito constitucional protegido queda plasmada en varios pronunciamientos del TC, en perfecta sintonía con cuanto acaba de decirse acerca del carácter irrenunciable e indisponible de este derecho fundamental. Así, la STC 126/1995, de 25 de julio (NCJ064497), afirmó en su FJ 2 que, respecto al derecho reconocido en el artículo 18.2 de la CE tiene establecido lo siguiente:

La norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3, 160/1991, de 18 de julio, FJ 8, 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 8 A) y, si bien con carácter negativo, son pieza fundamental para la identificación del objeto del derecho (qué sea la «inviolabilidad» domiciliaria) y de su contenido propio (facultad de rechazo del titular frente a toda pretensión ilegítima

de entrada) y también en relación con ello, para controlar las regulaciones legales y las demás actuaciones públicas que puedan afectar a este derecho fundamental (STC 341/1993, FJ 8 A).

Más clara es aún, si cabe, la STC 22/2003, de 10 de febrero (NCJ041817), que en su FJ 2 sostiene lo siguiente:

También hemos afirmado que los límites que la Constitución española establece al ámbito de la inviolabilidad domiciliaria tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3; 160/1991, de 18 de julio, FJ 8; 126/1995, de 25 de julio, FJ 2; 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3), a diferencia de otras regulaciones constitucionales que, aun reconociéndola, se remiten, para la excepciones al respecto, a los casos y a las formas establecidas por la ley (así, el art. 14 de la Constitución italiana), o aceptan la posibilidad de que órganos no judiciales acuerden la entrada forzosa en un domicilio en supuestos de urgencia (así el art. 13.2 de la Fundamental de Bonn) [...].

Nuestra jurisprudencia establece, por tanto, como regla general, que, a falta de consentimiento del titular el acceso al domicilio se posibilite únicamente sobre la base de una resolución judicial debidamente motivada, en atención al principio de proporcionalidad, y cuyo objeto es preservar y proteger el derecho rodeándolo de una serie de garantías. La exigencia de la garantía judicial decae únicamente en caso de flagrante delito.

Asimismo, la STC 136/2000, de 29 de mayo (NCJ051937), en su FJ 3, apunta la indisponibilidad del derecho por referencia a la intervención judicial, de inequívoca naturaleza preventiva y en ningún caso convalidatoria:

Ahora bien, la garantía judicial constituye un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no como en otras intervenciones judiciales previstas en la Constitución a reparar su violación cuando se produzca (STC 160/1991, FJ 8). De lo que se deduce la necesidad de motivación de la resolución judicial a la que se refiere el art. 18. 2 CE, puesto que es la misma la que permite decidir en caso de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del art. 18. 2 CE, u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos o, en distintas palabras, «la autorización judicial, vista desde la perspectiva de quien ha de usarla, o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión, consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de este, con la limitación consiguiente del derecho fundamental» (SSTC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5, y 126/1995, FJ 3).

Una doctrina que ya había sido anticipada en el tiempo por la STC 160/1991, de 18 de julio (NCJ064496), en su FJ 8:

Por el contrario, en el caso de la Constitución española, y como expresión de la estrecha relación entre la protección del domicilio y la acordada a la intimidad personal y familiar en el apartado 1 del mismo art. 18, fuera de los supuestos de consentimiento del titular y de flagrancia delictiva [...] se posibilita la entrada o registro domiciliario únicamente sobre la base de una resolución judicial. La garantía judicial aparece así como un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no –como en otras intervenciones judiciales previstas en la Constitución– a reparar su violación cuando se produzca. La resolución judicial, pues, aparece como el método para decidir, en caso de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 CE u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Como bien ha señalado la STSJ de Canarias de 22 de junio de 2007:

Pocos derechos fundamentales han tenido una evolución en el ordenamiento jurídico, en cuanto a su alcance, tan espectacular como el derecho a la inviolabilidad del domicilio, convertido en un ejemplo de libro de la llamada, por la jurisprudencia, «fuerza expansiva de los derechos fundamentales». A dicha evolución no ha sido ajeno el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

El Código Penal, en el artículo 203, equipara el domicilio de la persona física con el de la persona jurídica pública o privada, despacho profesional u oficina y establecimiento mercantil o local abierto al público fuera de las horas de apertura. Las SSTC de 31 de enero, 15 de febrero y 6 de julio de 1995 incluyen también en el concepto de domicilio las habitaciones de un hotel. En realidad, y como ya hemos apuntado, la pugna existente entre la protección del domicilio frente a toda injerencia de terceros, incluidos los poderes públicos, y el interés de estos últimos a practicar registros encaminados al ejercicio y desarrollo de las potestades de las que la normativa les inviste, no supone otra cosa que una demostración empírica de la pugna entre unos intereses contrapuestos que exigen una especial atención a la prevalencia del objeto constitucionalmente protegido y el necesario equilibrio y ponderación de esas pretensiones enfrentadas. Ya desde la STC 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536), quedan claras las condiciones que impone el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio como salvaguarda del derecho a la intimidad frente a perturbaciones ajenas de todo tipo:

El art. 18.2 [ap. 2] de la Constitución contiene dos reglas distintas: una tiene carácter genérico o principal, mientras que la otra supone una aplicación concreta de la primera y su contenido es por ello más reducido. La regla primera define la inviolabilidad del domicilio, que constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de esta dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente, el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no solo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de las personas y de esfera privada de ella. Interpretada en este sentido, la regla de inviolabilidad del domicilio es de contenido amplio e impone una extensa serie de garantías y de facultades, en las que se comprenden las de vedar toda clase de invasiones, incluidas las que puedan realizarse sin penetración directa por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos.

La regla segunda establece un doble condicionamiento a la entrada y al registro, que consiste en el consentimiento del titular o en la resolución judicial. La interdicción fundamental de este

Las facultades que el ordenamiento tributario reconoce a la AEAT para la entrada domiciliaria no quedan circunscritas, desde un punto de vista finalista, a la ejecución de las meras actuaciones de comprobación e investigación, pudiendo extenderse igualmente a cualesquiera otras desarrolladas por aquella. Así lo señalan también los artículos 30.3 y 57.3 del RGAT (aunque curiosamente nada diga al respecto el art. 93 de la LGT). Los artículos 113 y 142.2 de la LGT supeditan la posibilidad de entrada domiciliaria a que sea «necesaria» para el ejercicio de las actuaciones inspectoras (algo más tibio es a este respecto, y como ya hemos señalado, el art. 172 del RGAT). Pero con anterioridad todavía era peor, porque los artículos 141.2 de la LGT de 1963 y 39.1 del RGIT de 1986 simplemente aludían a que se «juzgase necesario», es decir, a una conveniencia genérica que rozaba –si no entraba decididamente– en la más pura discrecionalidad. El avance, por lo tanto, es muy significativo y se emparenta no solo con el propio derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sino también con el principio de mínima incidencia de la actividad inspectora en la esfera privada de los interesados. Así lo exige el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH) de 4 de noviembre de 1959. De esta forma, la vigente LGT trueca la anterior discrecionalidad (libertad de elección entre alternativas todas ellas justas) en un concepto jurídico indeterminado («necesidad»), lo que implica que únicamente cabe una solución justa, que será aquella en la que se demuestre que la entrada es imprescindible para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y no cuando simplemente resulte provechosa o útil para la mejor y mayor comodidad de los propios funcionarios.

Ahora bien, la pregunta surge de inmediato: ¿cuándo puede considerarse necesaria la entrada en el domicilio del contribuyente? El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha interpretado el artículo 8.2 del referido CEDH señalando que la injerencia en los derechos recogidos en este debe responder a «una exigencia social imperiosa» (Sentencias de 9 de octubre de 2003, caso Slivenko; 20 de junio de 2000, caso Foxley; 23 de septiembre

---

precepto es la del registro domiciliar, entendido como inquisición o pesquisa, para lo cual la entrada no es más que un trámite de carácter instrumental. Contempladas desde esta perspectiva las cosas, puede extraerse la conclusión de que en toda actividad de ejecución de sentencia o decisiones llevada a cabo por los órganos públicos en que se produce, bien que necesariamente, el ingreso de los órganos ejecutores en un domicilio privado, se realiza en mayor o menor medida una inquisición de este. De la facultad que el titular del derecho sobre el domicilio tiene de impedir la entrada en él es consecuencia que la resolución judicial o la resolución administrativa que ordenan una ejecución que solo puede llevarse a cabo ingresando en un domicilio privado, por sí solas no conllevan el mandato y la autorización del ingreso, de suerte que cuando este es negado por el titular debe obtenerse una resolución judicial que autorice la entrada y las actividades que una vez dentro del domicilio pueden ser realizadas. La regla anterior no es aplicable únicamente a los casos en que se trata de una resolución tomada por la Administración en virtud de un principio de autotutela administrativa, como ocurre en el presente caso. A la misma conclusión se puede llegar cuando la decisión que se ejecute es una resolución de la jurisdicción ordinaria en materia civil. Si los agentes judiciales encargados de llevar, por ejemplo, a cabo un desahucio o un embargo encuentran cerrada la puerta o el acceso de un domicilio, solo en virtud de una específica resolución judicial pueden entrar.

de 1998, caso McLeod; 25 de marzo de 1998, caso COP; 16 de diciembre de 1997, caso Camenzind; y 24 de noviembre de 1986, caso Gillow).Y, siguiendo esa estela del Tribunal de Estrasburgo, el propio TC (STC 66/1985, de 23 de mayo –NCJ064538–) afirma, como regla general, que «el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible».

Por lo tanto, en opinión del TC, las entradas y registros domiciliarios resultarían necesarios en todos aquellos supuestos en los que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos, llegando incluso a afirmar que dicha inmisión debe constituir el medio indispensable para alcanzar el fin perseguido (STC 69/1999, de 26 de abril –NFJ007858–). Dicho de otra manera, únicamente sería legal la entrada ante la inexistencia de otra medida más ponderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia (STS de 14 de mayo de 2001). Ello equivaldría a decir que si el objetivo de la Inspección puede ser conseguido por otros medios que causen menor perjuicio a los interesados –a pesar de ser más gravosos o molestos para la Administración– habría de preservarse la intimidad personal y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio (STS de 6 de mayo de 2004 y AATS de 2 de febrero de 2006 y 13 de febrero de 2004). También expresan esta opinión las SSTSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005; de Madrid, de 25 de octubre, 14 de septiembre, 31 de mayo, 9 de marzo y 4 de febrero de 2005, 23 de septiembre y 15 de enero de 2004, y 14 de octubre de 2003; de Castilla y León, de 5 de mayo de 2006; y de Extremadura de 19 de octubre, 25 de septiembre y 13 de julio de 2006, y 20 de febrero de 2003). Como afirmara la Audiencia Provincial (AP) de Madrid, en Sentencia de 12 de marzo de 1998:

La necesidad en este caso, implica que solo cabe acudir a la medida si es realmente imprescindible tanto desde la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si estos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención (STC 31 enero 1985, SSTS 24 junio y 18 julio 1996).

Por lo tanto, lo relevante desde el punto de vista jurídico es que la entrada domiciliaria por parte de la Inspección sea necesaria o imprescindible y no, por el contrario, que sea simplemente útil o conveniente. En tal sentido, tanto la STS de 21 de junio de 2002 como el Auto del mismo tribunal de 13 de febrero de 2004 señalan –respecto de una intervención administrativa– que «tal medida, por afectar derechos fundamentales, no puede ser adoptada, aun siendo útil en el caso sometido a la consideración del juez instructor, si no es necesaria». Todo ello equivale a decir que la entrada domiciliaria únicamente será ajustada a derecho cuando, para el desarrollo de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, se consideren infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas.

Por eso precisamente, la autorización judicial para la inmisión locativa de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido ha de superar el necesario

juicio de proporcionalidad que habrá de tener necesariamente en cuenta todos los matices del caso concreto. Como afirmara la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467):

Las exigencias en cada supuesto dependerán de las circunstancias concurrentes, pues, como se señala en la STC 69/1999, de 29 de abril, los requisitos de detalle formulados a propósito de casos concretos pueden no resultar precisos en otros supuestos en los que las circunstancias sean diferentes.

Lo que equivale a decir que la Inspección tendrá que motivar concienzuda y minuciosamente el juicio de proporcionalidad necesario para llevar al convencimiento del juez (juzgado de lo contencioso-administrativo, ex arts. 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA, siendo competente el que corresponda al domicilio donde se pretende la entrada, con absoluta independencia del ámbito de competencia territorial –nacional, regional o provincial– del órgano administrativo que solicita la autorización) que la invasión domiciliaria resulta indispensable para alcanzar el fin perseguido; extremo este de nada fácil consecución, pues, además del adecuado fundamento jurídico y la teleología de la medida, debe asegurarse que no se producirán más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (así, la STC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–).

La jurisprudencia exige a tal fin que en la solicitud de ese permiso para la entrada se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante como la inmisión domiciliaria administrativa, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas (el TC afirma a este respecto que el juez de lo contencioso-administrativo debe tomar en consideración unos elementos de convicción «que constituyan algo más que meras suposiciones o conjeturas de la existencia de un delito o de su posible comisión, esto es, la apoyatura en datos objetivos suficientes para apreciar la necesidad e idoneidad de la medida» –STC de 29 de mayo de 2000–; en el mismo sentido, las SSTs de 17 de marzo y 21 de febrero de 2005), ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin contenido preciso (SSTs de 22 de marzo de 2004 y 17 de junio de 2003). Eso, claro está, no implica que la solicitud administrativa deba demostrar de manera acabada e incontrovertible la comisión de un ilícito administrativo o un delito contra la Hacienda pública, pues, en el sentir de la SAN de 8 de enero de 2003, la entrada y registro domiciliario por los funcionarios públicos constituye una medida que:

[...] no es posterior al descubrimiento del delito, sino que se dirige a su averiguación y al descubrimiento del delincuente [...] como es obvio, de existir ya pruebas y constancia del delito sería superflua tal medida adicional, que si se adopta en fase de investigación es precisamente para comprobar y corroborar la certeza de los indicios o sospechas racionales del delito que se investiga y que está por ello en fase de presunción, por lo que sobre él no tiene por qué existir una prueba.

En análogo sentido, la STS de 27 de octubre de 2006 y el ATS de 16 de noviembre de 1994.

Por lo tanto, la Administración deberá reflejar en la solicitud del permiso al juzgado de lo contencioso-administrativo los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímil la necesidad de la entrada domiciliaria y la posible omisión del ingreso tributario debido, así como la comisión del presunto ilícito y que no existe otra posibilidad más que la entrada para poder combatirlos; esto último es muy relevante, pues, de otra forma, el juez no podría apreciar la necesidad –inexistencia de otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida–, idoneidad –valoración de que la entrada domiciliaria no es inútil para alcanzar el fin que se persigue– y proporcionalidad –ponderación de los beneficios derivados de la inmisión y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio– necesarias para entender correcta o pertinente la medida (como señala el ATC de 26 de marzo de 1990, «la intervención de la autoridad judicial [...] aunque inserta en un procedimiento administrativo, como en este caso el de inspección tributaria, no puede entenderse como automática (STC 137/1985) de modo que prive al juez de toda capacidad de formación de juicio [...] pudiendo este, en consecuencia, examinar, controlar y, en su caso, rechazar la entrada en el domicilio sin el consentimiento del interesado»). Dicho de otra manera, el juicio de proporcionalidad exigirá efectuar el análisis de la adecuación de la medida con el fin que se pretende conseguir y que no es otro que la de permitir una medida restrictiva de un derecho fundamental que, por lo mismo, cuenta con una tutela reforzada<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Como señala Álvarez, siguiendo de cerca la jurisprudencia del TC alemán:

El juez contencioso tendrá que enjuiciar no solo si aquella es una medida apta para conseguir la concreta finalidad perseguida (juicio de idoneidad) constituyendo, además, el único medio posible a través del cual puede alcanzarse el objetivo propuesto con idéntica eficacia (juicio de necesidad), sino también si existe el debido equilibrio entre el sacrificio del derecho fundamental contemplado en el art. 18. 2 de la Carta Magna y la ventaja que se obtendrá con ello o, si se prefiere, si tal sacrificio se encuentra en razonable proporción con los intereses públicos que se tratan de proteger (juicio de proporcionalidad en sentido estricto) (Álvarez, 2007, p. 270).

En el mismo sentido se pronuncia Navarro-Faure, para la que:

El principio de proporcionalidad que debe presidir la limitación de los derechos fundamentales –exige– que la entrada en el domicilio –sea necesaria– u objetivamente justificada en el sentido de que no existe una alternativa menos gravosa, en cuyo caso no se justificaría la entrada en el domicilio (Navarro-Faure, 2008, p. 244).

Y a ello también se ha referido la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467), cuando señala que:

Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible. Este principio [...] ha sido configurado también jurisprudencialmente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley suprema [...]. En tal aspecto, desde los casos Chapell y Niemietz (Sentencias del TEDH de 30 de marzo de 1989 y 16 de diciembre de 1992) se viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado [...]. En ocasión reciente, el mismo Tribunal Europeo ha insistido en que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses



Es más, podría afirmarse incluso que resultan de dudosa validez –por falta de competencia objetiva– los autos dictados por los juzgados de lo contencioso-administrativo para autorizar a la AEAT a llevar a cabo entradas y registros domiciliarios con el confesado propósito de efectuar «diligencias de investigación» y de obtención de pruebas de los supuestos ilícitos tributarios cometidos<sup>20</sup>. Y ello porque el artículo 8.6 de la LJCA solo faculta al juzgado de lo contencioso-administrativo para autorizar la entrada domiciliaria «siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración pública»; pero no existe en nuestro ordenamiento precepto alguno que autorice la restricción judicial del derecho a la inviolabilidad del domicilio para la ejecución forzosa de unas «diligencias de investigación administrativa» acordadas sin contradicción e inaudita parte por la propia AEAT para la obtención de pruebas y la confirmación de los ilícitos tributarios o de las «sospechas de defraudación tributaria» detectadas en actuaciones «materiales» de comprobación e investigación realizadas por los actuarios con anterioridad al inicio «formal» del procedimiento inspector. Solo la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrím., aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882) autoriza al «juez o tribunal que conociere de la causa» para decretar la entrada y registro domiciliario como una de las «medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución» (título VIII de la LECrím., capítulo I, arts. 545 a 572, modificado por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre)<sup>21</sup>. En tal sentido, los artículos 70.2 de la LJCA y 6.4 del Código Civil (CC), en su relación con los artículos 113, 142.2, 145.1, 147, 207 y 208.2 de la LGT y con el 18.2 de la

---

generales y particulares (Sentencia TEDH de 25 de febrero de 1993, caso Funke). Este Tribunal Constitucional había advertido ya, en la misma sintonía y con anterioridad a la jurisprudencia antedicha, que las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguarda del juez (STC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992).

*Vid.* más extensamente sobre todo ello Sánchez (2011, pp. 13 y ss.).

<sup>20</sup> En estos casos, aunque el procedimiento sancionador tributario no se ha iniciado formalmente, resulta indudable que sí lo ha hecho ya desde una perspectiva material, pues la información que la AEAT necesita para liquidar y sancionar es idéntica. Por lo tanto, el contribuyente, pese a que tampoco es todavía un imputado o acusado formal, ya lo es materialmente. Y en este sentido, como reconocía el abogado general del TJUE, Mengozzi, en las conclusiones presentadas el 17 de febrero de 2011 en el asunto Elf Aquitaine, SA, también el TEDH ha optado por una definición «material», que no «formal», del concepto de acusación. Efectivamente, el TEDH, en su Sentencia WEH contra Austria, de 8 de abril de 2004 (TEDH 2004, 28), y sobre todo en su Sentencia Dewer contra Bélgica, de 27 de febrero de 1980, afirmó que las garantías establecidas por el artículo 6.1 del CEDH (derecho a no autoinculparse) exigen entender el término «acusación» en un sentido material, que no formal, es decir, apreciando la realidad del procedimiento materialmente iniciado y no de las apariencias; admitiendo de este modo la aplicación de las garantías consagradas en dicho precepto en el seno de un procedimiento que formalmente no tuviese todavía un carácter incriminatorio. Lo que el profesor Palao Taboada (2008, p. 26) ha denominado «actuaciones penales bajo vestiduras tributarias».

<sup>21</sup> Los AATS 7316/2017 y 7318/2017, de 17 de julio, admiten a trámite sendos recursos de casación respecto de peticiones de entrada y registro domiciliarios por parte de la CNMC, planteando estas mismas cuestiones que, *mutatis mutandi*, resultan de aplicación a la AEAT.



CE, permitirían apreciar desviación de poder (art. 70.2 de la LJCA) y/o fraude de ley (art. 6.4 del CC) en el proceder de la AEAT cuando, amparándose en los artículos 142.2 y 113 de la LGT, solicita una «autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios» (art. 113 de la LGT) por considerarla necesaria «en el ejercicio de las actuaciones inspectoras» (art. 142.2 de la LGT) para iniciar un procedimiento de inspección (arts. 145.1 y 147 de la LGT), pero lo que en realidad inicia no es un «procedimiento de inspección» con el objeto de «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT), sino:

- a) un procedimiento «híbrido» inspector-sancionador, subrepticamente «resucitado» (con la cobertura formal del art. 8.6 de la LJCA que autoriza la intromisión domiciliaria) 20 años después de su definitiva supresión por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes; o bien, sin más,
- b) un «procedimiento sancionador en materia tributaria» (art. 207 de la LGT), que ciertamente podría instruirse por el mismo equipo o unidad que «está desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación» (arts. 22.3 a) y 25.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario –RGRST–), contando con el previo «acuerdo del órgano competente» (arts. 209.1 de la LGT y 22.1 del RGRST), pero que necesariamente debería tramitarse «de forma separada a los de aplicación de los tributos [...], salvo renuncia del obligado tributario» (art. 208.1 de la LGT), conforme resulta exigible desde la referida Ley 1/1998.

Los autos judiciales de entrada y registro reconocen abiertamente que el objeto y la finalidad de la intromisión domiciliaria autorizada no es otra que la de obtener pruebas con el fin de «confirmar las sospechas de la defraudación tributaria». Y parece evidente que, a partir de la injerencia domiciliaria, los actuarios no solo continúan desarrollando las potestades y las actuaciones de comprobación e investigación propias del actual procedimiento inspector (art. 145.1 de la LGT), sino que además principian a desarrollar, conjunta e indiferenciadamente (al igual que sucedía 20 años atrás con el extinto procedimiento de inspección anterior a la Ley 1/1998), «diligencias de investigación» y potestades instructoras propias del actual «procedimiento para la imposición de sanciones tributarias» (art. 208 de la LGT); esto es, actuaciones conducentes a la obtención de pruebas de los indicios del ilícito tributario que se habían puesto de manifiesto tras la consiguiente orden de carga en plan.

En todos estos casos, insistimos, la AEAT puede incurrir en desviación de poder (ejercer «potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico» [art. 70.2 de la LJCA] o en fraude de ley [art. 6.4 del CC]), dado que en nuestro vigente ordenamiento no existe ninguna norma que autorice a la Inspección tributaria a solicitar «la oportuna autorización judicial» (art. 113 de la LGT) de entrada en el domicilio de las personas para la ejecución de diligencias de investigación y obtención de pruebas de ilícitos administrativos o penales (¿cómo podrían diferenciarse *a priori*?) y de defraudaciones fiscales

que no son propias de «los procedimientos de aplicación de los tributos», sino de los procedimientos sancionadores tributarios o, en su caso, de los procesos de instrucción penal; por ello, resulta constitucionalmente inaceptable integrar y/o aplicar analógicamente los artículos 113, 142.2 y 145.1 de la LGT para ampliar la injerencia en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, con ella, su restricción o negación.

B) La STS 1343/2019, de 10 de octubre (rec. de cas. núm. 2818/2017 –NFJ075314–).

La STS 1343/2019, de 10 de octubre, que casa y revoca la STSJ de Castilla y León/Valladolid 183/2017, de 10 de febrero, dictada en el recurso de apelación número 476/2016 (NFJ075316), resuelve la cuestión casacional recogida en el ATS de 18 de octubre de 2017 (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075315–), cuyo interés objetivo para la formación de jurisprudencia no era otro que el siguiente: «Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada».

La contribuyente había efectuado dotaciones al factor de agotamiento (beneficio fiscal reconocido en los arts. 97 a 101 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades [TRLIS] de 2004 para las entidades que desarrollaran actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos) que fueron objeto de inspección en los ejercicios 2002 a 2007. Con el ánimo de comprobar las materializaciones dotadas pendientes de aplicación y recogidas en esas actas inspectoras, la AEAT inició en mayo de 2016 nuevo procedimiento inspector por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre sociedades (IS) para los ejercicios 2011 a 2014, adoptando como primera actuación la solicitud de entrada y registro de la empresa *inaudita parte* «a fin de evitar la desaparición de las pruebas que busca la Inspección de Hacienda del Estado» y que fue autorizada en su día por Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de León, sin previa audiencia del interesado. Recurrido en apelación dicho auto, el TSJ de Castilla y León/Valladolid, en la STSJ 183/2017, de 10 de febrero, entendió que la autorización era necesaria y proporcionada, pues, al estar la empresa en liquidación, resultaba precisa una intermediación y reserva especialmente intensas, añadiendo, en relación con el carácter *inaudita parte* de la actuación, que el éxito del fin de la medida adoptada dependía del factor sorpresa, pues cualquier conocimiento previo de los administradores o representantes podría frustrar el éxito de las pesquisas inspectoras.

El TS, sin embargo, revoca la STSJ de Castilla y León al entender completamente innecesaria la entrada sin previo aviso para comprobar la aplicación de un beneficio fiscal, cuya adecuada prueba incumbiría, por lo demás, al propio obligado tributario, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 105 de la LGT. A modo de advertencia preliminar, el Alto Tribunal se apresura a recordar la excepcionalidad de la medida y su carácter absolutamente indisponible:

Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar –dentro de su contenido mínimo– la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (Sentencias del Tribunal Constitucional de 31 de enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser –por ejemplo– los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros.

En relación con este imprescindible «fin legítimo» de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002 o sentencia de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la inmisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar el fin legítimo [...].

De todos los requisitos expuestos, resulta especialmente relevante para la solución del litigio que nos ocupa el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles –que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo– para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

Una necesidad que habría de analizarse caso por caso (al resultar imposible una fórmula general aplicable en todos los supuestos), pero que en la controversia objeto de los autos se revelaba enteramente inexistente:

El enunciado de la pregunta [se refiere a la cuestión casacional] es de una enorme amplitud y –anticipamos– solo permite una contestación genérica, pues el casuismo

en la materia que nos ocupa es extraordinario, siendo así que –como veremos inmediatamente– es el caso concreto el que permitirá dilucidar si la medida invasiva que nos ocupa era –o no– idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido.

Dicho de otro modo, la medida en cuestión –sea a efectos tributarios, sea en relación con otros sectores de la actuación administrativa– solo podrá reputarse necesaria y proporcionada si, analizada en concreto a tenor de las circunstancias del caso, reúne esos requisitos, sin que sea posible establecer aquí una doctrina general –y válida para cualesquiera supuestos– sobre la concurrencia de aquellas exigencias [...].

En el caso del beneficio fiscal que nos ocupa, la aplicación de esas reglas básicas determina, sin esfuerzo hermenéutico alguno, que la aptitud legal de la reinversión de las sumas dotadas al factor de agotamiento debe ser acreditada por el sujeto pasivo (que se aprovechó del beneficio reduciendo la base imponible de su impuesto sobre sociedades a condición de la posterior materialización) y que, en caso contrario, esto es, si las cantidades reinvertidas no son idóneas o no se ha producido la reinversión, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo en el que concluía la posibilidad de materializar la suma dotada en su momento, con los intereses legales procedentes [...].

[...] nada impedía que en el procedimiento de comprobación incoado al respecto se requiriera a la empresa para que acreditara sus reinversiones y, en su caso, constatada su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios comprobados integrando en su base imponible la suma dotada y no reinvertida con sus intereses.

Expresado aún con más claridad: la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a esas (supuestas) reinversiones indebidas porque le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si estos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el impuesto sobre sociedades del ejercicio final para reinvertir (que ya se está inspeccionado) lo dotado y no reinvertido.

En este sentido, no alcanza la sala a identificar qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente –como señala la Inspección en su solicitud de entrada– si es él el que tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales.

Y tampoco se comprende en absoluto la relevancia –a la que alude la Sala de Valladolid en la sentencia recurrida– del –factor sorpresa– para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección tributaria cuando es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes.

En definitiva, no era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma –principio de subsidiariedad– de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el factor de agotamiento por la

razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección.

Insistimos: si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar –mediante un acto de liquidación precedido del procedimiento incoado al efecto– la aptitud de la materialización, esa misma finalidad podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> Esa alusión genérica al análisis concreto de cada caso en particular es muy del agrado del TS. Así lo hace también, por ejemplo, en la STS 1853/2019, de 18 de diciembre (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), en la que resuelve la cuestión casacional consistente en discernir si, a pesar de lo dispuesto expresamente por el artículo 150.7 de la LGT (plazo para completar la retroacción de las actuaciones), es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la CE, que cuando se ordena la retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo la AEAT difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha del fallo del citado órgano económico-administrativo. La razón por la que la ejecución de la retroacción de actuaciones había sufrido una demora tan acusada en el caso concreto analizado por el TS obedecía a que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia había remitido erróneamente su resolución al director del Departamento de Inspección (que había sido parte en el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central [TEAC]), que no era competente para llevar a puro término lo acordado por el órgano revisor de instancia. La mercantil recurrente en casación invocaba no solo los artículos 9.3 y 103 de la CE, sino también los artículos 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP), y, sobre todo, el 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que especifica que «toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable». Pero el Alto Tribunal, abstrayéndose de su doctrina, contenida en las SSTs 249/2017, de 14 de febrero (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), 665/2017, de 17 de abril (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–), y 1909/2017, de 5 de diciembre (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en las que había señalado, respecto de las dilaciones o retrasos en la retroacción de actuaciones que estas eran incompatibles con el principio de buena administración, «que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente», e insiste en la necesidad de analizar las circunstancias del caso concreto, no apreciando en el concreto supuesto analizado objeto de los autos ningún tipo de intencionalidad en la extemporaneidad ocasionada ni dilación desproporcionada, más allá de un mero o simple error del órgano económico-administrativo en la remisión de su resolución. Análoga solución otorga el TS en su STS 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–), en la que la cuestión casacional consistía en determinar si podía apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados. La entidad recurrente mostraba su disconformidad con la calificación jurídica adoptada por la AEAT al amparo del artículo 13 de la LGT, considerando que se infringía el ordenamiento jurídico porque se aplicaban en todo caso, y como regla general, las previsiones del artículo 16 de la LGT por la mera existencia de facturaciones de servicios estrictamente profesionales a través de la sociedad profesional interpuesta. De esta manera, en opinión de la mercantil recurrente, se aplicaba indebidamente la institución de la simulación tributaria, dando por buena una calificación administrativa que rebasaba lo permitido por el artículo 13 de la LGT y que confundía la simulación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la economía de opción. El TS concluyó no haber lugar al recurso de casación:

## 5. ¿El grado de concreción de la información de la solicitud de autorización judicial vincula a la AEAT respecto de lo que puede o no obtenerse como material probatorio en las entradas domiciliarias sin previo aviso?

Otro extremo sumamente interesante al respecto de las entradas domiciliarias *inaudita parte* es el atinente a la posible impugnación de la liquidación por incorporación al expediente administrativo de información recabada en dichas entradas realizadas con distinto objeto. Tal sería el caso, por ejemplo, de una solicitud administrativa de inmisión locativa por una presunta trama de facturas falsas que, en realidad, se comprueba posteriormente como inexistente, pero que sirve para obtener otros datos sobre movimientos de cuentas bancarias que posibilitan luego a los actuarios, por ejemplo, articular una estimación indirecta de la base imponible del sujeto pasivo investigado.

Este extremo resulta de sumo interés, toda vez que aun cuando se considerase que la actuación administrativa viene amparada por un auto judicial en principio lícito, habría que poner el punto de mira respecto a la legalidad de si la desviación producida entre el objeto inspector autorizado por dicho auto y lo que resulta finalmente investigado constituye lo que se denomina un hallazgo casual<sup>23</sup> o, por el contrario, dicho descubrimiento ha de considerarse viciado por haberse generado al amparo de una autorización judicial que

---

[...] y que las sentencias invocadas como de contraste no constituirían un elemento comparativo suficiente con arreglo a la normativa entonces reguladora de la casación, confirmó razonamientos idénticos a los ahora desarrollados por la sala de instancia y, sobre todo, situó el centro de gravedad de la cuestión en un problema probatorio, a resolver caso por caso, de tal forma que podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurren, sí pudieran ser constitutivos de tal.

En definitiva, la recurrente hace hincapié en que para que exista la simulación a que se refiere el artículo 16 de la Ley general tributaria se precisa ocultación y engaño, sin embargo, como la misma mantiene en su escrito de interposición la ley no define lo que se entiende por simulación, y desde luego la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas, ahora cuestionado, pues es evidente que la Administración puede proceder a comprobar y regularizar en su caso las autoliquidaciones dentro del periodo de prescripción, sin que el hecho de la presentación de las autoliquidaciones e incluso la falta de reacción de la Administración tempestiva, implique automáticamente la inexistencia de ocultación. Esta, y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los tribunales de instancia su valoración, que según reiterada jurisprudencia no puede ser revisada en sede casacional.

Esta clara preferencia por el análisis *ad casum* del Alto Tribunal puede implicar un cierto peligro para que lleguen finalmente a casación otros casos en los que los tribunales de instancia no hayan puesto el debido celo en el análisis concreto del supuesto objeto del proceso.

<sup>23</sup> La jurisprudencia de la Sala Tercera del TS en relación con el «hallazgo casual» viene condensada en el FJ 4 de la STS 790/2016, de 6 de abril (rec. núm. 113/2013 –NCJ064539–):

Cuarto. Sobre el alcance de los hallazgos casuales en el ámbito sancionador administrativo.

Hemos de avanzar que, en lo sustancial, tiene razón el abogado del Estado en cuanto al alcance del derecho a la inviolabilidad domiciliar respecto de una entrada y registro en la sede de una empresa y de la utilización del material obtenido. En el ámbito del derecho de la competencia, el órgano regulador (la Comisión Nacional de la Competencia en el caso de autos, en la actualidad la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) tiene la facultad, dentro de sus competencias inspectoras y con el correspondiente mandamiento judicial, de proceder a la entrada y registro de las sedes de las empresas investigadas, al objeto de recabar la documentación o material que puedan constituir prueba de actividades ilícitas. El alcance de la entrada y registro viene determinado por la autorización judicial, que por lo general se remite al objeto de la investigación propuesto por la Administración, aunque sin duda puede, de entenderlo pertinente, limitar o modificar dicho objeto.

El supuesto litigioso se plantea por la posibilidad –que efectivamente se dio en el caso de autos– de que en la práctica del registro se obtengan documentos o material que resulten ajenos al objeto de la investigación que determinó la autorización judicial, pero que sean reveladores de otras posibles actividades ilícitas. Pues bien, con algunas matizaciones, la doctrina sentada por la jurisprudencia penal que invoca el abogado del Estado es de aplicación también al ámbito administrativo sancionador. En este sentido, lo que determina la regularidad del registro y la posibilidad de utilización del material incautado viene determinado, en primer lugar, por la conformidad a derecho de la entrada en el domicilio y, en segundo lugar, por el objeto y finalidad de la investigación y el correcto desarrollo de la actuación de registro. Así pues, si una entrada y registro están debidamente autorizados por el correspondiente mandamiento judicial y si el registro y la incautación de documentación se producen de forma adecuada y proporcionada al objeto de la entrada y de la investigación, el material obtenido casualmente y ajeno al objeto de la investigación puede ser legítimamente empleado para una actuación sancionadora respecto de una actividad ilegal distinta a la que determinó la autorización judicial de entrada y registro, en el supuesto de que dicho material sea indiciario de una tal actuación ilegal y siempre que el procedimiento seguido con el mismo tras su hallazgo sea a su vez procedimentalmente adecuado.

Lo anterior debe ser acompañado de alguna precisión. Por un lado, no puede admitirse con carácter general la prevención que formula el abogado del Estado de que en la práctica resulta inviable circunscribir la recogida de material al objeto de la investigación. Antes al contrario, debe hacerse hincapié, de acuerdo con la jurisprudencia de este tribunal y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en que el desarrollo del registro debe tratar en todo momento de restringirse al objeto de la investigación autorizada, mediante la colaboración del personal de la empresa, si se presta a ello y, en todo caso, mediante una actuación proporcionada y encaminada a dicho objetivo. Ello no obsta, como es obvio, a que el registro y requisa de documentación se realice con toda la minuciosidad requerida, y no supone que solo pueda ser intervenido el material previamente identificado o que en el propio momento del registro resulte plenamente acreditado que corresponde al objeto de la investigación, pues tal pretensión sí convertiría un registro en una actuación de muy compleja realización y probablemente ineficaz en numerosas ocasiones. Pero lo que sí se requiere es que el registro y requisa de documentos estén encaminados al objeto de la investigación y que se realicen de forma proporcionada, excluyendo requisas generales e indiscriminadas de material o de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación.

Dicho lo anterior también es preciso añadir una distinción en relación con el ámbito penal. En dicho ámbito el hallazgo casual de elementos que puedan posteriormente constituir cuerpo delictivo está afectado por lo general del carácter de fragancia, lo que evita problemas en cuanto a la legitimidad de su requisa. Tal carácter resulta más improbable, aunque no imposible, en el caso de una investigación en materia del derecho de la competencia. Pero partiendo de una



en ese concreto punto se revela carente de validez y de toda eficacia habilitante. Dicho de otra manera, ¿sería posible pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la apelación a que se trata de un mero hallazgo casual o debería concluirse que las liquidaciones y sanciones finalmente impuestas se basan en un material probatorio que no ha sido obtenido de forma ajustada a derecho?

entrada y registro ajustada a derecho, esto es, autorizada judicialmente y realizada en términos proporcionales y adecuados, los datos o documentos que revelen o sean indiciarios de actuaciones ilícitas distintas a las que determinaron la investigación pueden ser legítimamente empleados por la Administración en una ulterior actuación sancionadora. Y ello bien porque en el examen del material requisado se encuentre accidentalmente elementos que constituyan indicios de otras actuaciones irregulares –como ocurrió en el supuesto de autos–, bien porque en el propio registro –desarrollado en los términos adecuados que ya se han indicado– el personal investigador se encuentre con material que *prima facie* sea revelador de actuaciones ilícitas.

Sentados los anteriores criterios interpretativos, el supuesto de autos no ofrece dudas de que la Administración actuó de manera adecuada en el registro producido en la sede de [...], así como que la utilización del correo electrónico del que trae causa el litigio fue conforme a derecho. Es claro que el objeto de la investigación se circunscribía a las posibles actuaciones colusorias verticales entre [...] y sus distribuidores y que, por tanto, el material de todo tipo que los inspectores debían reclamar y buscar para requisar se limitaba a dichas relaciones verticales y no, por tanto, a las relaciones con los competidores de la mercantil investigada. De acuerdo con las actas de inspección, los inspectores se circunscribieron a dicho objetivo y debido a dificultades técnicas de carácter informático y a la imposibilidad de filtrar en el acto una documentación muy amplia, se recabó gran parte de la misma para su posterior análisis. No consta que la empresa considerase abusiva dicha actuación como lo prueba el párrafo del anexo del acta de la inspección [...].

Lo anterior prueba más bien una colaboración del personal de la empresa investigada al objeto de depurar la documentación requisada de cualquier material que no resultase pertinente para la investigación.

Desarrollado por tanto el registro de forma conforme a derecho, por cuanto contaba con la preceptiva autorización judicial idónea y su práctica fue idónea y proporcionada a su objetivo, el hecho es que un inspector de la Dirección de Investigación comprobó, al examinar el material incautado, la existencia de un mensaje a otra sociedad competidora [...] que incluía un listado de precios, con base en el cual se inició una investigación reservada por presunta colusión horizontal entre empresas competidoras que dio lugar a otro expediente (S/0280/10). El presente litigio tiene su origen precisamente en la impugnación de que dicho mensaje fuese incorporado a las actuaciones del referido expediente. Pues bien, habida cuenta de que el hallazgo casual del citado documento se produjo en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a derecho, nada hay que objetar a que la Comisión Nacional de la Competencia procediese a iniciar dicha investigación y abriese un expediente sancionador distinto encaminado a depurar otras conductas ilegales, así como que dicho documento fuese incorporado a tales actuaciones.

Digamos como conclusión, que la habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. No ha habido, por consiguiente, lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, como entendió la sala de instancia, y se ha infringido el artículo 18.2 de la Constitución por aplicación indebida del mismo.



La respuesta a esta interesante interrogante no es precisamente sencilla, toda vez que los autos judiciales de entrada domiciliaria (como consecuencia, todo hay que decirlo, del contenido habitual de la propia solicitud administrativa) suelen ser lo suficientemente amplios como para amparar cualquier dato obtenido dirigido a comprobar la corrección de las declaraciones presentadas por el contribuyente<sup>24</sup>. Es más, si dicha autorización judicial no

<sup>24</sup> Aunque no siempre es así. La STSJ de la Comunidad Valenciana 216/2017, de 7 de marzo (rec. núm. 174/2016 –NFJ067073–), en sus FF. JJ. 2 y 3, declara que el auto judicial únicamente habilitaba para la entrada y recogida de material documental en relación con la comprobación de la existencia de posibles exportaciones con destino a dos mercantiles domiciliadas en la República Dominicana y Brasil, en las que se habían declarado volúmenes y precios inferiores a los reales, resultando por ello que el volcado (copiado masivo e indiscriminado de documentación de todos los discos duros y servidores de la empresa, realizados con la finalidad de incluir todos los datos económicos de la misma) supuso una extralimitación de los términos autorizados judicialmente y resultó, por ello, constitutivo de una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, procediendo, pues, la destrucción y eliminación de todas las copias que no guardasen relación con dichas exportaciones:

La adecuada resolución de las cuestiones suscitadas en esta litis exige precisar, antes de nada, los términos de la autorización judicial de que aquí se trata; dicho de otra manera, hemos de concretar las actuaciones que, conforme a tal resolución judicial, resultaban autorizadas a realizar por la Inspección.

A este respecto, comenzamos anotando que en la solicitud de autorización de entrada presentada por el delegado especial de Valencia de la AEAT (dejando ahora aparte la investigación de gastos privativos de los socios supuestamente cargados en las cuentas de la entidad –el que fue expresamente denegado en el auto judicial–), lo cierto es que los únicos hechos concretos a investigar que se expresan en aquella solicitud son los relativos a la realización de posibles exportaciones con destino a dos mercantiles («Elite Marble» y «Levtrade Comercial») domiciliadas –respectivamente– en República Dominicana y Brasil, en las que se habrían declarado volúmenes y precios inferiores a los reales.

Estos eran, por tanto, los concretos hechos que –a tenor de la propia solicitud de la AEAT– justificaban la autorización de entrada y registro en el domicilio social de «Stonehegen, SL», por más que –lógicamente– los mismos hubieran de enmarcarse en unas actuaciones inspectoras conceptual y temporalmente determinadas (en nuestro caso, el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 a 2014, el impuesto sobre el valor añadido de los periodos 10/2011 a 12/2014 y retenciones e ingresos a cuenta del trabajo personal/profesional y del capital inmobiliario de los mismos periodos 10/2011 a 12/2014) y por más –también– que en la solicitud de entrada y registro se contuvieran consideraciones y peticiones generales y comunes a la mayoría de este tipo de actuaciones domiciliarias. No solo eso, sino que el propio auto judicial restringió expresamente la medida de entrada y registro al concreto hecho más arriba reseñado. Así, y pese a que la parte dispositiva del auto judicial pudiera parecer un tanto amplia o imprecisa, la misma debe cohonestarse e integrarse (como enseña la doctrina del Tribunal Constitucional al efecto) con su fundamentación jurídica y, en este sentido, el primer párrafo del razonamiento jurídico tercero resulta meridianamente claro y concreto, siendo del siguiente tenor:

«Examinada la solicitud aportada, en cuanto a la proporcionalidad y necesidad de la medida, la misma únicamente se aprecia en cuanto a la recogida y examen del material documental, en formato informático o cualquier otro, propio de la mercantil, a fin de comprobar si existen, como sospecha la AEAT, exportaciones a otras sociedades sitas en República Dominicana y Brasil, por volumen superior al declarado, considerando que se trata del único medio por el cual podría obtenerse esta información» [...].

cubriera información relativa a ejercicios concretos descubiertos por la Inspección no amparados en la resolución judicial, le bastaría a aquella con solicitar una ampliación del alcance del objeto de su entrada, llevando al ánimo del juzgado de lo contencioso-administrativo lo relevante del hallazgo, adoptando como medida cautelar en el ínterin la incautación o el precinto de los documentos obtenidos a la espera de la solicitud de ampliación de dicho objeto inspector por parte del delegado de Hacienda.

Sin embargo, no es menos cierto tampoco que esta cuestión ya se ha planteado con relación a las entradas domiciliarias practicadas por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) y, si bien en la generalidad de las ocasiones el TS se ha referido a la doctrina del hallazgo casual como teoría capaz de enervar la nulidad de la entrada y de las pruebas obtenidas (art. 11.1 de la LOPJ en la llamada por la jurisprudencia norteamericana como el «fruto del árbol envenenado»), en otras, sin embargo, ha anulado las sanciones impuestas al exceder las indagaciones administrativas del objeto delimitado por la propia autorización judicial que avala la orden de investigación de la CNMC<sup>25</sup>.

---

En conclusión: el auto judicial únicamente habilitaba la entrada y recogida de material documental en relación con la comprobación de la realización de posibles exportaciones con destino a dos mercantiles («Elite Marble» y «Levtrade Comercial») domiciliadas –respectivamente– en República Dominicana y Brasil, en las que se habrían declarado volúmenes y precios inferiores a los reales.

Lo anterior descarta la pretensión de la Agencia Tributaria relativa a que la resolución judicial de que se trata facultaba la entrada y registro en relación con «Todos los elementos de las obligaciones tributarias a las que, con alcance general, se acordó la extensión de las actuaciones inspectoras, esto es, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el valor añadido, retenciones/ingresos a cuenta de trabajo/profesional y retenciones/ingresos a cuenta de capital mobiliario, de los ejercicios 2011 a 2014».

Pues bien, partiendo de lo anteriormente concluido, resulta que el volcado/copiado masivo e indiscriminado de documentación de todos los discos duros y servidor de la empresa realizados con la finalidad «confesada» de incluir todos los datos económicos de la misma (amén de que contuviera también otro tipo de archivos informáticos ajenos a tal finalidad) supuso una extralimitación de los términos autorizados judicialmente y resultó, por ello, constitutiva de una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido en el art. 18.2 de nuestra Carta Magna.

Lo anterior determina, como consecuencia derivada, el acogimiento de la pretensión alternativa postulada en el suplico de la demanda acerca de la destrucción y eliminación de todas las copias que se realizaron durante el curso de la actuación inspectora de fecha 26.1.2016 que no guarden relación con las exportaciones a República Dominicana y Brasil. No así de la pretensión relativa a la destrucción y eliminación de todas las copias, pues la autorización judicial sí que habilitaba a la recogida de material documental relacionado con el precitado hecho, tal y como hemos explicado en el precedente fundamento de derecho y resulta de la integración de la parte dispositiva del auto judicial con sus razonamientos jurídicos.

Por lo demás, visto lo concluido resulta innecesario el examen de los restantes motivos de impugnación articulados en el escrito de demanda.

<sup>25</sup> La STS 249/2019, de 26 de febrero (rec. núm. 6696/2017 –NCJ064540–), en sus FF. JJ. 4 y 6, matiza esa doctrina general (también referida a la entrada domiciliaria con autorización judicial por la CNMC) negando

A este respecto, el ATS de 3 de octubre de 2019 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ075040–) anuncia ya un futuro pronunciamiento del Alto Tribunal que arrojará luz sobre algunas de

virtualidad a ese «hallazgo casual» cuando este proviene espuriamente de una praxis indagatoria no cubierta, incluida o refrendada por el propio auto judicial:

Como hemos visto en el fundamento jurídico tercero, la doctrina sobre el hallazgo casual alude a un hallazgo de material probatorio que se produce de manera imprevista y fortuita, en el curso de una inspección realizada en virtud de una orden de investigación dictada con una finalidad distinta. Y la jurisprudencia que antes hemos reseñado viene a precisar que para que el material probatorio así obtenido pueda ser utilizado de forma legítima es necesario que el hallazgo se produzca con ocasión de una entrada y registro que cuente con la necesaria habilitación y se desarrolle de forma idónea y proporcionada.

Pues bien, tales exigencias no se cumplen en el caso que ahora nos ocupa, donde, en puridad, ni siquiera cabe afirmar que haya existido un hallazgo casual. La documentación relativa a la recogida y tratamiento de otros residuos (distintos a los sanitarios) se encontró porque se buscaba. Y se buscaba en virtud de una orden de investigación que, además de referirse a los residuos sanitarios, que eran objeto de aquel expediente, aludía también a «tratamientos de residuos de otro tipo»; expresión esta que, por su genericidad y vaguedad, la propia sentencia recurrida consideró no aceptable, y, por tanto, no habilitante para que a su amparo pudiese realizarse inspección o indagación alguna.

En definitiva, no se trata aquí de un hallazgo casual producido con ocasión de la práctica de una inspección que tuviese otra finalidad, sino de un material probatorio recogido en el curso de un registro que se entendía respaldado por un inciso de la orden de investigación («tratamientos de residuos de otro tipo») que, en realidad, carecía de virtualidad habilitante. Y estando así viciado el hallazgo, por haberse producido al amparo de una orden que en ese concreto punto carece de validez y de eficacia habilitante, no cabe pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la forzada apelación a que se trata de un hallazgo casual [...].

En contra de lo que afirma la sentencia recurrida, entendemos que esa jurisprudencia sobre el hallazgo casual no es aplicable en el caso que ahora nos ocupa, pues no se trata aquí de un hallazgo producido accidentalmente con ocasión de la práctica de una inspección que tuviese otra finalidad, sino de un material probatorio que fue encontrado en el curso de un registro que se entendía respaldado por un inciso de la orden de investigación («tratamientos de residuos de otro tipo») que, en realidad, carecía de virtualidad habilitante. Y estando así viciado el hallazgo, por haberse producido al amparo de una orden que en ese concreto punto carece de validez y de eficacia habilitante, no cabe pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la forzada apelación a que se trata de un hallazgo casual. Por tanto, debe concluirse que la resolución sancionadora se basa en un material probatorio que no ha sido obtenido de forma ajustada a derecho.

Por todo ello debemos declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por Irmamol, SA; y una vez casada la sentencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la resolución de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia de 6 de noviembre de 2014 que impuso a dicha entidad una sanción de 603.685 euros de multa.

En este mismo sentido se pronuncia la STS 244/2019, de 26 de febrero (rec. núm. 2593/2018 –NCJ063905–), en la que se casa la SAN de 15 de diciembre de 2017 por incorrecta aplicación de la doctrina del hallazgo casual e incorporación al expediente sancionador de información recabada en una inspección realizada con distinto objeto y, por ello, con extralimitación de la propia orden de investigación.

las cuestiones que acabamos de señalar, al admitir como cuestiones casacionales objetivas para la formación de jurisprudencia las cuatro siguientes:

- 1) Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio –o en la sede social de una empresa– formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.
- 2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en la solicitud de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- 3) Especificar si la decisión administrativa deliberada de no iniciar procedimiento inspector previo, la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción –por conjetura o suposición– de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidos, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriedad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan la entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.
- 4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Otra cuestión sumamente interesante y trascendental relacionada con las entradas inspectoras *inaudita parte* la constituye la posibilidad de que el auto judicial de autorización adolezca de falta de motivación y que así se declare posteriormente en el recurso de apelación por el TSJ, pero ello no implique su nulidad radical, sino la simple posibilidad de que el juzgado de lo contencioso-administrativo se vea en la obligación de motivarla más cuidadosa y detalladamente. Clarificar esta cuestión resulta capital, pues los efectos de considerar el acto nulo de pleno de derecho o simplemente anulable afecta a extremos tales como la posible prescripción de los ejercicios concernidos por las actuaciones inspectoras. El ATS de 16 de enero de 2020 (rec. núm. 6718/2019 –NFJ075999–) se ha visto en la obligación de despejar esa duda, considerándola merecedora de interés casacional objetivo en los siguientes términos:

- a) Determinar si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE) incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en el que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro, al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión.
- b) Precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución

Al hilo de la resolución de todos estos relevantes extremos se irá perfilando una teoría mucho más acabada de lo que puede o no hacerse con ocasión de las entradas domiciliarias inspectoras *inaudita parte*, lo que, sin duda alguna, contribuirá a aclarar una materia muy delicada en la que se transparentan con inusual evidencia las garantías, derechos y potestades que todas esas facultades inquisitivas comportan.

## **6. ¿Es posible el inicio de un nuevo procedimiento inspector sobre el mismo contribuyente cuando todavía no ha finalizado la inspección en curso para desarrollar actuaciones inquisitivas con igual alcance general y por idéntico concepto impositivo, aunque referidas a ejercicios distintos?**

El 10 de mayo de 2018, se dictó por la Sala de admisiones del TS Auto de admisión del recurso de casación número 342/2018 contra la Sentencia 376/2017, de 3 de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (rec. núm. 46/2017 –NFJ075916–). Dicho auto fue rectificado por otro nuevo posterior, de 19 de junio de 2018 (rec. de cas. núm. 342/2018 –NFJ075917–), considerándose que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en:

Determinar si la Inspección de los tributos puede iniciar de oficio un nuevo procedimiento de inspección tributaria cerca de los mismos obligados tributarios, cuando todavía no se pueda considerar finalizado el procedimiento de inspección en curso, para desarrollar actuaciones de comprobación e investigación con el mismo alcance general por idéntico concepto impositivo pero referidas a periodos distintos.

La cuestión jurídica enunciada está inédita en la jurisprudencia y no carece manifiestamente del interés casacional objetivo para su formación que por tal razón se le presume conforme al artículo 88.3 a) LJCA; al contrario, nos plantea una derivada más de la enorme conflictividad asociada al cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Conviene, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que le dé respuesta en

---

forzosa de actos de la Administración pública de actos de la Administración [sic] (art. 8.6 LJCA) –concepto que asimismo está necesitado de precisión–, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), entraña un nuevo defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical.

pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del derecho (artículos 9.3 y 14 de la Constitución española).

Los preceptos cuya infracción se invoca en esta cuestión casacional son el 148 de la LGT, así como su desarrollo reglamentario, contenido en el artículo 178 del RGAT. Los hechos enjuiciados y fallados por el TSJ de Canarias, de los que trae causa la referida cuestión casacional, fueron, sucintamente expuestos, los siguientes. La Inspección había seguido contra el contribuyente un procedimiento de comprobación e investigación por el concepto IRPF 2009, iniciado el 8 de octubre de 2010, en el seno del cual se incoaron sendas actas de conformidad con fecha 23 de mayo de 2012; una provisional, por la regularización de operaciones vinculadas, y otra definitiva, por el resto de conceptos que entendía la Inspección que debían regularizarse en relación con dicho concepto y periodo. Sin duda, el origen del problema no fue otro que el siguiente: el contribuyente, inquieto ante las cifras que le adelantaban los actuarios, quedó sorprendido cuando estos rebajaron sensiblemente sus pretensiones con una liquidación extraordinariamente comedida y una oferta expresa a firmar en conformidad el acta resultante. Ante esa posibilidad, el obligado tributario mostró su aquiescencia al acta, prestando su conformidad y asumiendo la modesta liquidación que se le formulaba. Lo que no podía sospechar es que tan solo seis días naturales después de la firma de dicha acta de conformidad, y antes, por lo tanto, de que hubiera concluido el procedimiento seguido en relación con el IRPF correspondiente al ejercicio 2009 (pues, como sabemos, los actos de liquidación deben entenderse producidos y notificados, si no se dicta acto expreso [que en este caso no se produjo], un mes después de la firma de las actas de conformidad [art. 156.3 de la LGT]), la Inspección, el 29 de mayo de 2012, notificó –aprovechando dicha conformidad y el reconocimiento de los hechos por parte del obligado tributario– el inicio de nuevas actuaciones inspectoras por el IRPF de los años 2007 y 2008 (uno de cuyos ejercicios estaba a punto ya de prescribir [2007]) y donde los guarismos resultantes de las futuras liquidaciones se sabía (por las pesquisas realizadas hasta ese momento en el seno del procedimiento inspector desarrollado para el periodo 2009) que eran extraordinariamente superiores a los resultantes de la oferta administrativa correspondiente al referido ejercicio 2009. Naturalmente, el contribuyente se sintió engañado por la Inspección y recurrió ante el TSJ de Canarias, que desestimó sus pretensiones jurídicas, avalando el comportamiento administrativo.

Con tal proceder, la Inspección burlaba, a juicio del obligado tributario, no solo el carácter único del procedimiento inspector –tantas veces defendido por la Administración y reconocido de forma clara por la jurisprudencia–, sino que orillaba el mandato contenido en los artículos 148 de la LGT y 178 del RGAT, que prevén la posibilidad de ampliar o reducir el alcance del procedimiento ya en curso, de lo que se deduce, *a sensu contrario*, que no resulta posible iniciar un procedimiento inspector separado e independiente mientras se encuentre en tramitación otro en relación con el mismo obligado tributario y seguido por la misma Administración. Tal interpretación, a juicio del contribuyente, encontraría apoyo en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales que, tal y como establece

el artículo 3.2 de la LGT, deben regir la aplicación de los tributos, pues resultaría de todo punto improcedente que la Inspección instruyese de forma separada dos procedimientos inspectores con el mismo objeto y ante el mismo obligado, pero de forma simultánea<sup>27</sup>.

Como señala la Sala de admisiones del TS en el punto 7 de su Auto de 19 de junio de 2018 (rec. de cas. núm. 342/2018 –NFJ075917–), «la cuestión jurídica enunciada esta inédita en la jurisprudencia», por lo que no pueden citarse antecedentes jurisprudenciales directos que se entiendan vulnerados. Y ello es así por una razón muy sencilla, porque la AEAT, en sus procedimientos inspectores, siempre ha respetado la regla comúnmente admitida por todos los funcionarios de que no puede iniciarse un nuevo procedimiento inspector hasta tanto no acabe el anterior. En este sentido, puede ampliarse el procedimiento en curso, pero no empezar otro nuevo cuando el primero sigue aún inconcluso. En el caso objeto de esta cuestión casacional, esta simple y lógica regla no se respetó, siendo después, sin embargo, ratificada, tanto por el TEAR de Canarias como por el TSJ de dicha comunidad autónoma. Concretamente, este último, en la STSJ de Canarias 376/2017, de 3 de octubre (rec. núm. 46/2017 –NFJ075916–), admitió expresamente que pudiera principiarse un procedimiento inspector nuevo, referido a los mismos contribuyentes y al mismo concepto tributario, aunque de un ejercicio impositivo diferente (con su correspondiente nuevo plazo legal de duración máxima), sin haber finalizado previamente el anterior:

Se pretende en la demanda calcular la duración máxima del procedimiento de inspección retrotrayendo su inicio a la notificación del acuerdo de incoación de las actuaciones en relación al ejercicio de 2009, y predicar las consecuencias de la superación del plazo de duración máxima del procedimiento inspector a los ejercicios IRPF 2007-2008. Todo ello partiendo de su afirmación de que en el momento de dictar el acuerdo de inicio de las actuaciones IRPF 2007-2008, aún no podía entenderse finalizadas las actuaciones correspondientes al ejercicio 2009, y no era posible iniciar un nuevo procedimiento.

---

<sup>27</sup> Como ha señalado la profesora Juan, el:

[...] principio de unicidad vendría a exigir que las actuaciones de comprobación referidas ya a un alcance determinado, sea general o parcial en el sentido otorgado arriba, sean únicas y definitivas; de forma que, si en aquella fundamentación común a ambos principios cobraba un relieve especial el principio de mínima incidencia respecto a la «generalidad o globalidad» de la comprobación, en esta vertiente de la unicidad de las actuaciones de comprobación es la seguridad jurídica el principal valor a salvaguardar, junto al cual este principio respondería a una necesidad de racionalización y organización de la actuación administrativa, exigencias propias del principio de economía y eficacia. Así, a la vez de evitar reiteradas incursiones en la esfera particular de los obligados, el principio de unicidad vendría a exigir que la emanación del acto que ponga fin a la comprobación –actas en nuestro caso– no se produzca sino después de haber coordinado todos los datos a los que se tenga acceso y no sobre la base de elementos adquiridos de modo fragmentario; supone en definitiva una valoración negativa sobre la utilidad y conveniencia de reiterar o proseguir la actividad instructora que la comprobación supone (Juan, 1993, p. 81).



No obstante, como expone la contestación a la demanda, partiendo de que ambos procedimientos de inspección tuvieron por objeto ejercicios diferentes, no era contrario a la normativa tributaria iniciar un procedimiento, estando aún pendiente el iniciado en primer lugar. Esto es lo que se deduce del artículo 149 de la LGT, cuando refiere que la Administración, ante la solicitud del obligado tributario sujeto a actuaciones inspectoras de carácter parcial, de que tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, puede ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar nueva la inspección.

Sin que, en el supuesto concreto, además, se pueda apreciar conducta fraudulenta, pues por lo que se refiere a la prescripción en relación a los ejercicios 2007-2008, no se interrumpe hasta la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento en relación a los mismos. Y el argumento de la demanda decae al señalar, que de haberse iniciado el procedimiento una vez cerrado el correspondiente al ejercicio 2009 en aplicación del artículo 156.3 (el 23-06-2012), también habría sido posible interrumpir la prescripción del ejercicio 2007, que vencía el 30-06-2012.

Planteado el debate en estos términos, no resulta fácil aventurar el fallo del TS, pues frente a la inexistencia de prohibición legal expresa de dicha práctica, defendida por el TEAR y la STSJ de Canarias, lo cierto es que concurren determinados precedentes jurisprudenciales, provenientes del propio TS, contrarios a dicha tesis y que podrían ayudar a la resolución de la cuestión casacional, todavía hoy pendiente de fallo.

Así, por ejemplo, en la STS de 4 de marzo de 2009 (rec. núm. 185/2007 –NFJ032088–) se plantea la impugnación directa suscitada por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona contra diversos preceptos del RGAT. Por lo que atiene al caso que nos ocupa, en el punto noveno, se examina la impugnación promovida contra el artículo 184 del RGAT, relativo a la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector; particularmente, por la posibilidad que contempla este precepto de ampliar dicho plazo para todas las obligaciones y periodos que son objeto de comprobación, aunque las causas tasadas que habilitan tal ampliación concurren exclusivamente en relación con alguno de los conceptos tributarios y periodos que son objeto de comprobación. En su fallo, el TS declara la legalidad del procedimiento, al estar amparado por el principio de unicidad procedimental, lo que supone la existencia de un procedimiento único, comprensivo de todos los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación. Por ello, aunque la causa de ampliación afecte a un solo tributo y periodo, permite ampliar la duración de todo el procedimiento inspector en curso, precisamente por tratarse de un procedimiento único:

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley general tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación

del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello, aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que, no obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección [...].

Este fallo del TS podría resultar aplicable al caso que es objeto de la cuestión casacional, puesto que el procedimiento único se erige en un principio que, si bien no se recoge de forma taxativa en la LGT, se desprende claramente de la regulación de la materia, y dicha unicidad debe comprender la totalidad de conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación. Ratifica además el TS que la interpretación correcta del precepto supone asumir la existencia de un único procedimiento, con un solo plazo, para todos los impuestos y periodos que son objeto de inspección, y esa es la única interpretación posible, como afirma el Alto Tribunal, por la exigencia de esa unicidad procedimental. Tal unicidad impone que en un caso en el que se comunicó la extensión de las actuaciones a otros periodos del mismo concepto tributario que ya estaba siendo objeto de comprobación e investigación por la Inspección de los tributos, sin que hubieran finalizado previamente las actuaciones inspectoras en curso, se siga la continuación del único procedimiento inspector desarrollado y afectado también por un único plazo de duración, tal y como señala la *ratio decidendi* de la sentencia.

Debe hacerse notar que, además de la no finalización del procedimiento previo, en el caso objeto de la práctica inspectora que da lugar a la cuestión casacional que nos ocupa existían otras circunstancias que evidenciaban la continuidad de dicho procedimiento único. Así, las actuaciones se referían al mismo concepto tributario que estaba siendo objeto de comprobación, el IRPF; siendo el contenido de dichas actuaciones la aplicación de las mismas conclusiones que se anticipaban en el acta extendida para el ejercicio 2009 en conformidad (una aquiescencia arteramente lograda, en el sentir del contribuyente) a los ejercicios 2007 y 2008, y que pasaban a incluirse en aquellas. Además, la propia Inspección reconoció en la primera de las diligencias incoadas en relación con los periodos 2007 y 2008 que continuaba el propio procedimiento inspector seguido en relación con el ejercicio 2009.

También podría resultar aplicable en este caso la doctrina contenida en la STS de 16 de junio de 2011 (rec. núm. 3331/2006 –NFJ075990–) al plantearse la impugnación suscitada por la Administración del Estado contra una sentencia previa de la AN, en la que se había considerado que una diligencia, en la que se documentaban actuaciones que afectaban exclusivamente a uno de los distintos tributos objeto de comprobación por la Inspección, carecía de virtualidad interruptiva de la prescripción en relación con los restantes conceptos tributarios y periodos distintos de aquellos a los que se referían las actuaciones practicadas y que se documentaban en la propia diligencia. Esta sentencia, en el FJ 2, hace un repaso exhaustivo de la doctrina previa en la materia concluyendo que las diligencias se dirigen a impulsar el procedimiento de comprobación que es un todo, incluyendo la totalidad de los conceptos tributarios y periodos incluidos en la comprobación, y como literalmente afirma la STS de 27 de febrero de 2009 (rec. de cas. núm. 6548/2004 –NFJ033214–), citada en ese FJ 2, incluyendo además en ese todo las ampliaciones o limitaciones que se efectúen en el alcance inicialmente determinado para el procedimiento en curso. En consecuencia, se estima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración del Estado, destacando los siguientes extremos:

Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquella, en cuanto a ejercicios e impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento general de la inspección de los tributos) (...), desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 *in fine* del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (...).

El art. 31.4 del reglamento inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente (FD tercero).

Este fallo del TS aporta nuevamente elementos relevantes para resolver la cuestión casacional pendiente de pronunciamiento por parte del Alto Tribunal a día de la fecha. A nuestro juicio, concretamente dos. El primero es que el recurso de casación reseñado se estima a instancia de la impugnación promovida por la Abogacía del Estado, que alegaba el carácter único del procedimiento inspector, comprendiendo en el mismo todos los impuestos y periodos objeto de comprobación. Este elemento resulta extraordinariamente relevante, pues

la AEAT no es estrictamente una parte procesal que deba defender sus intereses invocando aquello que le beneficia y ocultando paralelamente lo que le perjudica. La Administración, tal y como señala el artículo 103 de la CE, debe actuar con objetividad para servir a los intereses generales, y además su actuación debe realizarse con sometimiento pleno a la ley y al derecho. ¿Dónde quedarían estos principios constitucionales si, cuando así le interesara a la AEAT, se defendiera que el procedimiento es único y alcanza a la totalidad de los conceptos y periodos tributarios que están siendo objeto de comprobación e investigación de manera simultánea, y cuando no le conviniese existieran tantos procedimientos separados como quisieran o se les antojaran a los actuarios?<sup>28</sup>. El segundo es el pronunciamiento que efectuó el TS en la Sentencia de 27 de febrero de 2009 (rec. de cas. núm. 6548/2004 –NFJ033214–), citada y ratificada en la STS de 16 de junio de 2011 (rec. núm. 3331/2006 –NFJ075990–). El procedimiento único comprende el alcance inicialmente determinado, así como las ampliaciones o limitaciones realizadas a ese alcance inicial. El principio del procedimiento único, tal y como ha destacado el Alto Tribunal, deriva del conjunto de la regulación del propio procedimiento inspector. Cuando el legislador pauta la posibilidad de ampliar o limitar el alcance del referido procedimiento (que, no olvidemos, es el precepto cuya infracción se invoca en este caso) es porque, como ha afirmado el TS, existe un principio de unicidad o procedimiento único, lo que no permite iniciar otros procedimientos inspectores mientras se desarrolle el vigente, es decir, el primero, so pena de abjurar de esa unidad procedimental.

Así, aunque la STSJ de Canarias 376/2017, de 3 de octubre (rec. núm. 46/2017 –NFJ075916–), recurrida en casación afirme sin ambages que no se ha prohibido expresamente en la LGT la iniciación de un nuevo procedimiento inspector cuando aún no ha finalizado otro proce-

<sup>28</sup> La STSJ de Cataluña 49/2018, de 18 de enero (rec. núm. 614/2014 –NFJ071235–), también aboga por la unicidad del procedimiento administrativo señalando que la ambigüedad de las actuaciones inquisitivas nunca pueden perjudicar al contribuyente, de manera que esa existencia de un procedimiento único determina consecuencias relevantes tanto en el ámbito de la caducidad como en el de la prescripción:

La ambigüedad y confusión de las que hacen gala las actuaciones tributarias impugnadas no pueden perjudicar, en modo alguno, al contribuyente. En primer lugar, no se observa que hubo una comunicación de inicio de las actuaciones en fecha 2 diciembre 2004 (sino que, como ha quedado expresado, la misma se demoró hasta el 18 febrero 2005) en segundo lugar, las actuaciones tributarias hablan indistintamente de procedimiento de gestión y de procedimiento de inspección ya por último, no cabe admitir desde un punto de vista estrictamente formal y jurídico que inicialmente se produjeran unas actuaciones de gestión tributaria, ni que finalizarán expresamente las mismas y que con posterioridad se iniciaron también formalmente unas actuaciones de inspección. Como hemos expresado, ni se justifican ni resultan claras dichas circunstancias, a partir del expediente administrativo por lo demás resulta extraño que se reanuden unas actuaciones de inspección, según se comunica al recurrente el 22 junio 2005 cuando, según la propia tesis del TEARC las mismas nunca se habían iniciado, toda vez que lo que se había seguido (siempre según el TEARC) era un procedimiento de gestión tributaria.

Ante este escenario, este tribunal entiende que debe admitirse la existencia de un único procedimiento, de inspección, desde el 2 diciembre 2004.

dimiento todavía en curso (considerando por ello que, en consecuencia, se trata de dos procedimientos independientes con sus respectivos desarrollos y plazos), el TS ha venido afirmando justo todo lo contrario, considerando que existe un procedimiento único y que dicha unicidad debe tener presente el alcance global inicialmente citado, incluyendo todos los conceptos y periodos, así como todas las alteraciones a dicho alcance inicial acordadas posteriormente, ya sea, como en el caso que ocupa a la cuestión casacional, una ampliación, o bien una limitación del alcance inicialmente contemplado.

Debe insistirse en que el carácter único del procedimiento inspector se erige en un criterio firmemente asentado por la jurisprudencia del TS. La sentencia que resuelva en su día la cuestión casacional podrá abogar por la existencia de dos procedimientos simultáneos o por la inclusión de un nuevo matiz en dicha doctrina del carácter único del procedimiento y sobre el que no existe pronunciamiento judicial expreso del TS: que dicha unicidad, predicada del alcance inicial y ampliado, impide la existencia de dos procedimientos de inspección simultáneos, pues eso no sería sino una ampliación del alcance de la comprobación inspectora inicialmente definida, no autorizada en modo alguno por la LGT (para la Administración, lo que no está previsto expresamente por la normativa, está prohibido, al contrario de lo que ocurre con los particulares, para quienes rige justamente la regla opuesta)<sup>29</sup>. Sobre todo, cuando ese desdoblamiento se produce con la exclusiva finalidad de burlar o enervar la prescripción que pudiera producirse en alguno de los ejercicios concernidos por las actuaciones inspectoras.

Asimismo, podría servir para resolver la cuestión casacional planteada la doctrina contenida en la STS 590/2017, de 4 de abril (rec. núm. 529/2016 –NFJ076000–). En la misma, se examina una nueva impugnación promovida por la Abogacía del Estado contra una SAN, en la que se suscitan, entre otras cuestiones, la aplicabilidad de una causa de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, concurrente exclusivamente en relación con alguno de los impuestos y periodos comprobados, a todo el procedimiento en su conjunto. Y, nuevamente, el TS estima la impugnación promovida por la Abogacía del Estado afirmando, con cita expresa de la jurisprudencia anteriormente reseñada y respaldada en la unicidad del procedimiento inspector, que debe incluir todos los conceptos tributarios y periodos que están siendo objeto de comprobación. En esta ocasión, y una vez más, el Alto Tribunal ratifica el principio del procedimiento único, comprensivo de todos los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación por la Inspección. Y es, además, la Abogacía del Estado, en defensa de la AEAT, la que reclama la aplicación de tal principio.

<sup>29</sup> Dicho de otra manera, en el sentir del procedimiento administrativo común (Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas [LPACAP]), los derechos se predicán del ciudadano, del interesado o del administrado, mientras que a la Administración se le reconoce el ejercicio de potestades o, desde otra perspectiva, el ejercicio de acciones. En tal tesitura, se comprende que las facultades de la Administración deben estar expresamente recogidas por la ley y que su margen de actuación fuera de esta es sencillamente inexistente.

Otro pronunciamiento interesante a estos efectos lo constituye la STS de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 16/2012 –NFJ054618–), en la que se examina la regularidad de una actuación de comprobación e investigación tras haber sido formulados requerimientos de información a otros países y haberse analizado la información recibida, disponiendo ya de todos los antecedentes necesarios para la práctica de la liquidación:

Añade que «en el expediente administrativo remitido a la Audiencia Nacional nos encontramos con la siguiente documentación: 1) En fecha 25 de febrero de 2002, el jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE en Illes Balears (...) solicitó que se atribuyera (...) un NIF tipo "N" a los efectos de regularizar la situación tributaria de la entidad Oceaneering Limited, por lo que hace referencia al IVA por la operación asimilada a importación de la embarcación de nombre "Alcor", (...) siendo necesario un NIF para una posible liquidación complementaria de importación (...) 2) Constan también la comunicación de asistencia mutua que realiza el jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE, de Baleares, a las autoridades holandesas y británicas el 22 de marzo y 11 de septiembre de 2002, declarando que "existiendo sospechas fundadas de elusión del pago de los derechos a la importación de la embarcación de referencia, esta jefatura considera de gran trascendencia solicitar asistencia mutua" (...) 3) En fecha 8 de mayo de 2003, el jefe de la Oficina Nacional de Información e Investigación (ONII) remite al jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE en Illes Balears, la contestación de las autoridades holandesas de 7 de abril de 2003 a su solicitud de asistencia mutua en la que se especifica el periodo de construcción y entrega de la embarcación (...) 4) En fecha 16 de septiembre de 2003 el jefe de la ONII remite al jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE en Illes Balears la contestación de las autoridades británicas a su solicitud de asistencia mutua de 11 de septiembre de 2002 (...) 5) Y es muy significativo también que en fecha 10 de noviembre de 2003 la Inspección de los tributos hiciera ya un cálculo del importe de la deuda tributaria que correspondería exigir por el concepto de IVA (16 %) e incluso el importe de la sanción a imponer según se firmase el acta en conformidad o en disconformidad (...)».

Afirma que «[l]a mera notificación formal una vez concluida la auténtica labor de investigación desarrollada solo buscaba dar una apariencia de desarrollo de dicha labor en presencia del obligado tributario. Tan es así que en la fecha en la que se notificó el inicio de las actuaciones (ya se considere que este tuvo lugar el 22 de marzo o el 21 de octubre de 2004 podría haber notificado directamente el acuerdo de liquidación [(...) en noviembre de 2003 la Inspección ya hace un cálculo de la deuda tributaria y de la eventual sanción a imponer], lo que hubiera sido una evidente manifestación de que ha habido una dejación o inobservancia total del procedimiento».

El Alto Tribunal afirma en su sentencia que este comportamiento de la Administración, por el que se sustraen parte de las actuaciones del procedimiento inquisitivo mediante el desarrollo de unas actuaciones previas de obtención de información dirigidas al objeto

de la regularización, es contrario a derecho, pues le sirve para eludir la limitación temporal contemplada en el artículo 150 de la LGT. Y así lo declara expresamente en su FJ 4. La consecuencia que extrae el TS de todo ello es que la AEAT ha pretendido sustraer, mediante la incoación de un supuesto procedimiento previo de obtención de información, parte de la actuación de comprobación e investigación, tratando con ello de burlar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector contemplado en el artículo 150 de la LGT.

Y algo similar se plantea en esta cuestión casacional, en la que la Administración defiende la existencia de dos procedimientos independientes para dos comprobaciones realizadas simultáneamente en el tiempo, referidas al mismo obligado y por el mismo concepto tributario, en las que además las actuaciones realizadas han sido las mismas y las conclusiones alcanzadas son asimismo iguales; y todo ello se pretende por la AEAT que tenga dos periodos de cómputo de duración de las actuaciones inspectoras separados y no acumulados.

Quizá la solución que otorgue a esta cuestión el TS tenga mucho que ver con el comportamiento de los actuarios en el propio procedimiento inspector objeto de la casación. Es cierto que del tenor literal de los artículos 148 de la LGT y 178 del RGAT (ambos preceptos, reflejo de esa unicidad procedimental) no se desprende una prohibición expresa a la AEAT para el inicio de un procedimiento inspector acerca de un mismo obligado tributario cuando no pueda considerarse finalizado un procedimiento en curso con el mismo alcance y por el mismo concepto, aunque para un periodo distinto. Lo único que señalan ambos preceptos es que las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o a varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación y que podrán tener alcance general o parcial, previéndose como una simple posibilidad en manos del órgano competente de la Inspección que, cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, ese órgano, de forma motivada, pueda modificar la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio.

Pero no deja de ser cierto también que cuando esas facultades se usen para romper la unicidad del procedimiento, con el fin de burlar o enervar la prescripción de alguno de los ejercicios concernidos en las actuaciones inspectoras, estaríamos ante un comportamiento en claro fraude de ley de los actuarios, en cuyo caso debería tacharse de ilegal ese desdoblamiento del procedimiento y, por ende, las liquidaciones finales resultantes a las que el mismo pudiera dar lugar. Esta se nos antoja una vía sensata para dirimir la cuestión que pende de fallo por el TS respecto de la cuestión casacional planteada.

## **7. El principio de regularización íntegra en el procedimiento inspector**

El TS ya había tenido la oportunidad de reflexionar sobre el enorme problema constituido por unas inspecciones tendencialmente dirigidas a levantar actas con deuda a todo



trance, pero que renunciaban paralelamente al análisis completo de los ejercicios, conceptos o personas concernidas en esas actuaciones administrativas. Y con toda la riqueza de matices que eso comportaba como, por ejemplo, la necesidad de dar trámite de audiencia a otros contribuyentes afectados por la comprobación administrativa en curso o la necesidad de reconocer la paralela devolución de ingresos indebidos con ocasión del levantamiento de esas actas inspectoras. Tal intervención del TS era más necesaria en la medida en que la modificación operada por la Ley 34/2015 en el artículo 68.9 de la LGT se ocupó indirectamente de esta cuestión, pero únicamente, y de nuevo, desde la perspectiva de la Administración, lo que no resultaba extraño en una reforma obsesionada con reforzar a ultranza las potestades administrativas. De esta forma, se posibilitó que, en los supuestos de liquidaciones dictadas en el seno de un procedimiento inspector, relacionadas con otra obligación tributaria cuya liquidación, correspondiente al mismo obligado tributario, estuviese siendo objeto de reclamación o recurso, si finalmente esta última liquidación era anulada total o parcialmente, la AEAT pudiese rectificar la primera liquidación en aquellos casos en los que se ultimase la vía de recurso más allá de los cuatro años de prescripción<sup>30</sup>. Con ello se lograba que la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar una obligación supusiese también la paralela interrupción del derecho a liquidar o a obtener la devolución de las obligaciones conexas.

No es que esa modificación no pudiera comportar algún efecto potencialmente beneficioso para el contribuyente (por ejemplo, en aquellos casos en los que el obligado tributario recurriese la liquidación, y al mismo tiempo solicitase la rectificación de sus autoliquidaciones, la AEAT debería aplicar el criterio reflejado en la liquidación, aun cuando esta fuese objeto de revisión en vía económico-administrativa o contenciosa, reconociendo así la devolución correspondiente a favor del obligado tributario), pero su finalidad era claramente la de taponar la vía de las prescripciones que pudieran favorecer al contribuyente. Tan es así que esa reforma operada en las obligaciones tributarias conexas únicamente abordaba la problemática desde el punto de vista de un único y singular contribuyente y se dejaban premeditadamente sin resolver cuestiones relacionadas, por ejemplo, con el IVA y con las retenciones e ingresos a cuenta, donde intervenían varios obligados tributarios. En estos casos, los contribuyentes para los que podía resultar una menor tributación derivada de una actuación comprobadora frente a otro obligado (IVA repercutido/IVA soportado; retenedor/retenido) casi nunca conocían el criterio administrativo, al desarrollarse las actuaciones con un contribuyente distinto, por lo que existían mayores probabilidades de que en el momento en que tuviesen conocimiento de dicho criterio ya hubiese prescrito su derecho a solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Evidentemente, la Administración tributaria (como prelegislador, toda vez que la DGT y la AEAT son las encargadas de redactar todos y cada uno de los anteproyectos normativos en el ámbito fiscal), sobre esto último, prefería guardar silencio, aunque conociera perfectamente

<sup>30</sup> Vid. al respecto De Miguel (2016, *passim*).

un problema que el TS ya se había encargado de resolver para casos puntuales mediante la aplicación de los principios generales del derecho y el más aplastante e irrefutable sentido común. Así, por ejemplo, la STS de 27 de febrero de 2007 (rec. núm. 2400/2002 –NFJ025573–), reiterada por otra posterior de 5 de marzo de 2008 (rec. núm. 3499/2002 –NFJ028403–), vino a señalar que, aun considerando la retención como una obligación autónoma, resultaba imposible su pervivencia cuando ya había sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que dependía o la obligación que garantizaba el deber de contribuir correspondiente, razón por la cual la AEAT no podía exigir una retención no practicada si los retenidos, en su declaración anual de IRPF, solo dedujeron la retención menor efectivamente soportada, o no dedujeron nada, al haber sido ya cumplida íntegramente la obligación tributaria principal, evitando así el enriquecimiento injusto de la Hacienda pública materializado en una retención que se exigía al retenedor que la había incumplido y en la paralela no devolución de esas retenciones que el retenido no se había descontado; y todo ello, sin perjuicio de que sí se pudieran exigir sanciones e intereses de demora al retenedor que no retuvo el importe procedente o lo hizo por un importe menor del legalmente debido. Lo que pretendía salvaguardar el TS era la propia coherencia del planteamiento inspector, impidiéndole que se prevaleciera de una excusa normativa (obligación autónoma) para soslayar otras obligaciones conexas o indirectas que atemperasen o redujesen la cuantía finalmente liquidada en las actas inspectoras<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Sobre la necesidad de la integridad en la regularización practicada por la Inspección de los tributos, también se había pronunciado la SAN 295/2016, de 16 de junio (rec. núm. 252/2014 –NFJ063789–), en los siguientes términos:

La segunda cuestión controvertida es la relativa a los efectos de la inadmisión por parte de la Administración tributaria de la revalorización contable voluntaria de los inmuebles enajenados en 2005. El problema deriva de que, en la regulación de la Ley 61/1978, las revalorizaciones contables voluntarias estaban sometidas a tributación, no así bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que en su artículo 15 determina que el importe de las revalorizaciones no se incluye en la base imponible y, por ello, las revalorizaciones efectuadas en 1997, 2003 y 2004, ahora no admitidas, implicaron una mayor tributación.

Respecto del ejercicio 2004, al no estar prescrito, considera la actora, que no existe inconveniente en regularizarlo. Respecto de los ejercicios de 1997 y 2003, aun estando prescritos, considera la recurrente que, en la medida en que la eliminación de la revalorización genere bases imponibles negativas compensables en 2005, deben también regularizarse.

Ciertamente, con reiteración ha declarado la jurisprudencia que la regularización ha de ser íntegra en lo que afecta y perjudica al sujeto pasivo. Si se admite la comprobación de ejercicios prescritos a efectos de regularizar sus efectos sobre ejercicios no prescritos, como viene admitiendo la jurisprudencia, es inevitable admitir también, que ello ha de realizarse tanto en lo que perjudique como beneficie al sujeto pasivo. En cuanto al ejercicio no prescrito no procede exigir al recurrente que acuda al procedimiento de revisión de autoliquidaciones, pues la comprobación y regularización efectuada por la Administración afecta a este ejercicio en la medida en que no se admite la revalorización de los inmuebles, lo que implica, como hemos señalado, la necesidad de la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Desde el momento en que la Administración ha regularizado las magnitudes relativas a las revalorizaciones contables de los inmuebles, debe proceder a regularizar todos sus efectos, incluida

De la misma manera, aunque desde otra perspectiva incluso más general, el TS también había insistido en ese principio de la íntegra regularización de la situación tributaria. Valgan como elocuentes ejemplos las SSTs de 25 de marzo de 2009 (rec. de cas. núm. 4608/2006 –NFJ033809–) y de 10 de mayo de 2010 (rec. de cas. núm. 1454/2005 –NFJ075919–), en las que se afirmó que «la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario»; añadiendo acto seguido que:

[...] cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales [...]. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial<sup>32</sup>.

---

la incidencia sobre posibles bases imponibles negativas aplicables en el ejercicio de 2005. Y esta obligación de íntegra regularización, que es lo que se pide en la demanda respecto de esta cuestión, debe ser acogida.

Actuar de otro modo, como señala la actora, implicaría un doble gravamen sobre el valor de los inmuebles en la parte objeto de revalorización.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

En el mismo sentido, la SAN 271/2016, de 23 de junio (rec. núm. 538/2014 –NFJ064052–), apuntará lo siguiente:

Entendemos, sin embargo, que esa doctrina, a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 rec. 3914/2002, viene a sentar un procedimiento para solucionar las situaciones de doble imposición en los supuestos de tributos incompatibles como es el caso del IVA y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales o en que es evidente la duplicidad en el pago como sucede con la comunidad y los comuneros y, por tanto, se produce un evidente enriquecimiento injusto de la Administración. En estos casos, es lógico que esta realice las actuaciones de comprobación necesarias para verificar que el destinatario de las cuotas repercutidas tiene derecho a la devolución de estas cuotas indebidamente repercutidas regularizando así de manera íntegra la situación respecto al IVA como medio de garantizar la neutralidad del impuesto.

<sup>32</sup> También la STS de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–) advirtió de la necesidad de la íntegra regularización de la situación tributaria, pero recordando que tal cuestión debió plantearse en casación como incongruencia omisiva, al no haber entrado la AN en el estudio de la cuestión planteada por el recurrente:

Afirma la parte recurrente que existe una estrecha vinculación entre la dotación por depresión [sic] de cartera y la deducción por doble imposición, tal y como se puso de manifiesto en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 1999; de ahí que a la denegación de la procedencia de la deducción por doble imposición, debió realizarse la regularización mediante la provisión por depreciación de cartera no realizada por la recurrente, y ello en virtud de lo dispuesto en el art. 148 de la Ley 43/1995, por exigirlo tanto el art. 103 de la CE que impone a la Administración servir con objetividad los intereses generales, como el art. 7 del Real Decreto 939/1986: Sin que a la aplicación del citado art. 148 pueda oponérsele el que se tratara de una comprobación parcial, pues cabe traer al mismo las cuestiones que estén relacionadas

Más clara aún, si cabe, fue la STS de 7 de octubre de 2015 (rec. núm. 2622/2013 –NFJ060373–) al manifestar literalmente lo que sigue:

con dicho ámbito, y ya se dijo la relación inescindible entre deducción por doble imposición y la provisión por depreciación de cartera, por lo que el no contemplarla vulnera el principio previsto en el citado art. 103 de la CE y el de capacidad económica.

Añade la parte recurrente el vicio sustancial de competencia del órgano que dispuso el alcance parcial de la comprobación, sin que la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia realizara ningún pronunciamiento al respecto.

Para terminar indicando que la actuación llevada a cabo le ha colocado en una situación de indefensión por inaplicación del art. 148 de la Ley 43/1995, puesto que la actuación de alcance general que hubiera neutralizado la eliminación de la deducción por doble imposición nunca se produjo, lo que ha conllevado la satisfacción de una deuda que la regularización completa de la situación tributaria hubiera dado como resultado su inexistencia por mor de los efectos de la provisión no dotada.

A la vista de los términos en los que la sentencia de instancia resuelve la presente cuestión, ha de convenirse, como tantas veces ha dicho este tribunal que la «expresión del motivo casacional en el escrito de interposición no es una mera exigencia rituarial desprovista de sentido, sino elemento determinante del marco dentro del que ha de desarrollarse la controversia y en torno al que la sentencia debe pronunciarse, sin que, por otro lado pueda aceptarse que esta inexcusable carga procesal, que solo a la parte recurrente afecta, pueda ser suplida por la colaboración del órgano jurisdiccional». Es procedente esta cita, porque la sentencia de instancia, como bien señala la parte recurrente, nada dice sobre la competencia del órgano que dispuso el alcance parcial de la actuación inspectora, ni por ende sobre la procedencia de considerar la actuación de carácter general, sin embargo el motivo casacional se formula al paño del art. 88.1 d), cuando lo correcto era plantear esta cuestión al amparo del art. 88.1 c) de la LJ por haber incurrido la sentencia de instancia en incongruencia omisiva; por ello si la sentencia de instancia no ha analizado la citada cuestión, y pese a ello, no se combate por los cauces que legalmente se reserva al efecto, sin articular el motivo a través de esta denuncia, y sin su éxito previo, no es posible que este tribunal de casación analice una cuestión que no fue objeto de atención en la instancia.

La STS de 14 de abril de 2016 (rec. núm. 3153/2014 –NFJ062796–), por su parte, ya había apuntado la necesidad, incluso, de ampliar las actuaciones inspectoras para no dejar flecos que pudieran perjudicar al contribuyente:

En efecto, la Administración tributaria, al detectar que parte de los rendimientos objeto de la regularización practicada había o podían haber sido imputadas en ejercicios posteriores, debió ampliar las actuaciones a los mismos. Y que esta imputación en ejercicios futuros era conocida por la Administración lo demuestra el hecho de que los acuerdos sancionadores que se incoaron como consecuencia de las liquidaciones giradas no consideraron sancionable este aspecto de la regularización precisamente porque se trataba de una cuestión más de imputación temporal que de defraudación.

Y reiterada esta pretensión en la fase jurisdiccional, se comprueba que la respuesta dada por la sala poco tiene que ver con la misma, lo cual vulnera innumerable doctrina del Tribunal Supremo como, por ejemplo, la asentada en la sentencia de fecha 5 de noviembre de 2012, en la que ante la falta de atención a una pretensión de este tipo formulada ante el tribunal de instancia como ocurre en el caso que nos ocupa establece que en aplicación al principio de íntegra regularización la Administración debe ampliar las actuaciones a esos periodos impositivos futuros a fin de evitar innecesarios perjuicios en el contribuyente.

[...] no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al no regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida –en el presente caso, incluso constaba en la base de datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los antecedentes– razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así SSTs 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de enero 2014 (recurso de casación 5668/2011) 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> Jurisprudencia esta seguida también por la Resolución del TEAC (RTEAC) de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014), al afirmar que:

En palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no solo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas del IVA repercutidas de forma indebida [...].

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación

Una jurisprudencia que fue asumida por la práctica totalidad de los TSJ de las distintas comunidades autónomas que, con los inevitables matices, siguieron en bloque los criterios del Alto Tribunal<sup>34</sup>. Buena prueba de ello la constituye la STSJ de Andalucía 1472/2016, de

inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes, al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que solo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

[...] la inspección [...] debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

<sup>34</sup> En general, la doctrina de los TSJ se inclinaba por la aplicación de la doctrina de la íntegra regularización, si bien en aquellos casos en los que los elementos que había de regularizar pudieran ser comprendidos o afectados a través de una simple solicitud de ampliación de las actuaciones inspectoras (de parciales a generales) debían ser los propios contribuyentes quienes las instasen. Vid. sobre ello la STSJ de Cataluña 576/2017, de 11 de julio (rec. núm. 130/2014 –NFJ069408–). Más matizada es a este respecto la STSJ de Madrid 731/2019, de 18 de julio (rec. núm. 263/2018 –NFJ075076–), al considerar que, pese a que la conducta del obligado tributario respecto de esa posible ampliación de las actuaciones inspectoras pudo ser más diligente, también debió serlo la propia del equipo inspector:

Así las cosas, no se discute que las actuaciones inspectoras iniciadas el día 7 de abril de 2014 tenían alcance parcial, conforme al art. 148.2 de la Ley general tributaria, y que el escrito de la entidad actora fechado el 28 de mayo de 2014 no pretendía que dichas actuaciones pasasen a tener alcance general respecto al impuesto y periodos afectados (ejercicios 2009 y 2010 del impuesto sobre sociedades), sino que exclusivamente tenía por finalidad que se regularizase una concreta obligación tributaria referida al ejercicio 2009.

10 de mayo (rec. núm. 2152/2010 –NFJ063828–), al exigir esa regularización íntegra también en el caso de distintas figuras impositivas, intrínsecamente relacionadas, y que, de consuno, afectaban a la global situación tributaria del contribuyente objeto de las actuaciones inspectoras:

[...] Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones de inspección generales o parciales, y que tampoco debe hallarla cuando se trate de la regularización de obligaciones correspondientes a tributos diferentes pero relacionados entre sí, como sucede en el caso enjuiciado en que

---

También es cierto que la petición de ampliación no se hizo en el plazo de quince días que establece el art. 149.2 LGT, puesto que las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 7 de abril de 2014 y el escrito de la entidad inspeccionada se presentó el 28 de mayo del mismo año (como ya se ha dicho, conforme a lo que indica el antecedente de hecho cuarto del acuerdo que practicó la liquidación).

Así pues, no resulta aplicable al caso el art. 149 de la LGT, pero ello no significa que el proceder de la Inspección sea ajustado a derecho. En efecto, ante todo resulta evidente, a juicio de esta sala, que las peticiones deducidas por la entidad objeto de inspección en su escrito de alegaciones en relación con la obligación tributaria a la que pretendía ampliar el procedimiento tenían que haber recibido respuesta antes de finalizar las actuaciones de comprobación con la incoación del acta, porque de la decisión que se adoptase dependía que pudieran concluir o debieran continuar las mismas, pues aunque la Inspección considera que la petición del interesado no podía ser admitida al pretender una ampliación de carácter parcial y no general, olvida que el art. 178.5 del Real Decreto 1065/2007 faculta a la Inspección para acordar de forma motivada y cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que lo aconsejen la ampliación de las actuaciones con la inclusión de obligaciones tributarias no comprendidas en la comunicación de inicio.

Por tanto, la norma no prohibía a la Inspección ampliar el objeto de las actuaciones que nos ocupan a la obligación tributaria aludida por el interesado, estando obligada en cualquier caso a resolver de forma motivada tal petición antes de ser incoada el acta de inspección, que es el documento que pone fin a la tarea de comprobación, a tenor del art. 143.2 LGT. Pero, además, el acta de inspección incoada el día 13 de junio de 2014, así como el informe ampliatorio de la misma fecha, no contienen valoración alguna del actuado en relación con las alegaciones efectuadas por el inspeccionado en su repetido escrito de 28 de mayo de 2014, omisión que infringe lo dispuesto en el art. 176.1 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En cualquier caso, si la Inspección entendía como expuso de forma extemporánea en los fundamentos jurídicos séptimo y octavo del acuerdo que practicó la liquidación que la pretensión del obligado tributario sobre la actualización del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009 debía tramitarse como una solicitud de rectificación de la autoliquidación (petición subsidiaria del obligado tributario), estaba obligada por el art. 20.1 de la Ley 30/1992 a remitir tal solicitud y la documentación que se adjuntaba a la misma al órgano de la Agencia Tributaria que consideraba competente para su resolución, en lugar de indicar al interesado que podía presentar la solicitud ante la dependencia de gestión tributaria, pues tal petición ya se había formulado antes de transcurrir el plazo de prescripción y no tenía que ser planteada de nuevo. Por tanto, la decisión de la Inspección plasmada de manera extemporánea en el fundamento jurídico octavo del acuerdo que practicó la liquidación infringe de forma palmaria el reseñado art. 20.1 de la Ley 30/1992, que establece: «El órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, si este pertenece a la misma Administración Pública».



además, las actuaciones de inspección se han simultaneado para la regularización tanto del impuesto sobre el valor añadido como del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005, aunque hayan sido resueltas con liquidaciones diferentes, por razones evidentes. Por lo tanto, el principio de íntegra regularización obliga a los órganos de comprobación tributaria a atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de manera que, cuando los elementos determinantes de una obligación tributaria son regularizados y esa actuación administrativa trasciende a otras obligaciones tributarias, sean o no sus elementos integradores correspondientes al mismo tributo comprobado, el órgano de inspección ha de proceder a la regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, tesis que atraída al caso ahora enjuiciado, comporta un mandato implícito al órgano de la Administración actuante para que, al tiempo que lleva a cabo la regularización de la situación tributaria de la mercantil demandante en el IVA (periodos 2004 y 2005), siendo así que a su vez, se está instruyendo la investigación de esos mismos ejercicios en el impuesto sobre sociedades, la coherencia en el comportamiento determina que las alteraciones administrativas llevadas a término para concretar la obligación en el IVA que trasciendan a la obligación correspondiente al impuesto sobre sociedades, sean asimismo objeto de regularización tributaria.

En consecuencia, no es suficiente con que la inspección corrija las declaraciones trimestrales por IVA, ejercicios 2004 y 2005, en aplicación a la contribuyente de la regla de la prorrata general, sino que se hace necesario también contemplar las consecuencias que esa regularización acarrea en el impuesto sobre sociedades en la forma que aquí ha quedado expuesta.

Por ello, resultando que el IVA soportado no deducible por aplicación de la regla de la prorrata general ha de formar parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes y de los servicios que sean objeto de las operaciones gravadas por el IVA, deberán recibir el tratamiento que les corresponda en el impuesto sobre sociedades en forma de gasto.

En este particular, la pretensión de la demanda ha de quedar estimada.

O la STSJ de Madrid 359/2019, de 10 de abril (rec. núm. 774/2017 –NFJ073751–), al afirmar que esa íntegra regularización de la situación tributaria puede exigir la ampliación de las actuaciones al ejercicio afectado o la iniciación de oficio de la correspondiente devolución de ingresos indebidos, aunque se encontrase ya prescrito incluso el periodo impositivo:

En el supuesto sometido a nuestra consideración, constituye un hecho cierto que la deducibilidad de la provisión efectuada en el 2008 por la entidad demandante debió efectuarse en el ejercicio 2009, tal y como la propia parte recurrente reconoce, si bien sostiene la improcedencia de la regularización efectuada en tanto que la misma supuso exigirle el ingreso de una cantidad por el ejercicio 2008 que ya había ingresado en el ejercicio 2009.

Dicha deducibilidad fue negada por la Administración por entender que se correspondía con una «responsabilidad probable y no cierta en el momento en que se deduce el gasto» por lo que se incrementó la base imponible del impuesto de sociedades en dicho importe.

Pues bien, hemos de indicar en este orden de consideraciones que, conforme a una reiterada jurisprudencia por todas, la STS de 26 de mayo de 2017, recaída en el recurso núm. 1576/2016, la Administración debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado tributario, procede atender no solo los ejercicios a los que se limita inicialmente el ámbito temporal de las actuaciones inspectoras sino también la de aquellos otros periodos impositivos (mediante la ampliación del alcance de las mismas) que, si bien inicialmente no son objeto de comprobación e investigación, se ven afectados fiscalmente por la regularización que se practica, para garantizar de esa manera el principio de íntegra regularización del contribuyente.

Hemos de destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2012, que, si bien no se analiza la cuestión de si la regularización completa de la situación fiscal de un contribuyente ha de realizarse en un único procedimiento inspector o si puede hacerse a través de varios procedimientos, hace referencia a que «ampliar actuaciones» no lo hace en sentido estricto, sino en el sentido de actuar para evitar la doble imposición.

Se trata de evitar que en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un periodo y tal regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en este último el obligado haya pagado de más, o bien, se hubiese reducido el importe a devolver, la Administración deberá iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado.

En el supuesto sometido a nuestra consideración, la entidad actora aplicó en el ejercicio 2008 la deducción por provisión de despidos un año antes de ser cierta y efectiva, si bien no se había deducido aquella en el ejercicio en el que correspondía tal deducción.

Por consiguiente, esta sala entiende que la Administración tributaria en la regularización que nos ocupa, modificó la imputación temporal de algunas deducciones, cuando lo procedente hubiera sido que ampliase las actuaciones a aquellos otros ejercicios, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por el mismo hecho.

A igual conclusión hemos de llegar en relación con la modificación de la calificación fiscal de los bienes adquiridos por la recurrente, que la Administración califica como maquinaria, en vez de utillaje, determinando la regularización del porcentaje de amortización lineal del 12 % a la adquisición de los bienes por importe de

286.000, que la sociedad actora había deducido en un porcentaje de amortización lineal en el ejercicio 2008 del 30 %, determinando un incremento de la base imponible del ejercicio 2008 en importe de 51.480 euros. Lo procedente será por tanto la regularización de los ejercicios en los que extienda sus efectos la inicial regularización, y en los que dicha modificación tenga incidencia, a fin de evitar que se genere un supuesto de doble imposición.

La reciente STS 1388/2019, de 17 de octubre (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), que casa y revoca la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2017 (rec. núm. 966/2013 –NFJ075313–), incide de nuevo sobre esta cuestión y resuelve el Auto de admisión de 31 de enero de 2018 (rec. de cas. núm. 4809/2017 –NFJ057312–), que había considerado de interés casacional objetivo la necesidad de determinar:

[...] si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas<sup>35</sup>.

El recurrente consideraba infringido el artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, pero la Abogacía del Estado se opuso, al entender no acreditado que las personas que repercutieron el IVA en la factura lo hubieran declarado e ingresado (la Inspección consideraba esos servicios como simulados) al tributar por el régimen simplificado del IVA y, de existir dicho ingreso, seguía afirmando la representación de la Administración del Estado, comportar para los obligados un evidente ahorro fiscal entre lo repercutido y lo ingresado.

Sin embargo, el TS considera absolutamente prevalente que cuando en el seno de un procedimiento inspector la AEAT regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas del IVA que le fueron indebidamente repercutidas analice necesariamente también la existencia de los requisitos concurrentes para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. Y para ello, aunque el TS reconozca expresamente la dificultad que esa regularización íntegra puede comportar en ocasiones, por la peculiar relación triangular que se establece entre las partes (la propia sinalagmática entre repercutidor y repercutido además de la de ambos con la Hacienda pública), no por ello deja de apuntar que ese problema resulta inherente a la propia metodología de trabajo de la Inspección:

<sup>35</sup> En el mismo sentido, la STS 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. núm. 4786/2017).

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen –e ingresen– el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo. Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Siendo ello así, sigue afirmando el Alto Tribunal, ha de realizarse un adecuado balance entre la dificultad que representa esa regularización para la AEAT y el propio contribuyente, a la luz de algunos prevalentes principios jurídicos, incluso en aquellos casos en los que se hubiera podido advertir la existencia de abuso, fraude o simulación:

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados, sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la integra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido.

Por otro lado, la regularización íntegra –sobre la base de la liquidación practicada–, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían puestos –o fraccionados– a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.

En cualquier caso, el propio escrito de oposición del abogado del Estado parece otorgar carácter general a una regularización que comprenda no solo la improcedencia de la deducción del IVA indebidamente soportado sino también la devolución de esas cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

No obstante, dicha regla parece que se excepcionaría –según el abogado del Estado– cuando concurra una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector, apoyando su argumentación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 28 de julio de 2016, Giuseppe Aston C-332/15).

No compartimos dicho razonamiento.

En primer lugar, porque las consecuencias de abuso o fraude (en este caso, de la simulación constatada) deben dar lugar –si procede–, al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido. En otras palabras, la regla procedimental de unidad de acto –que, conforme hemos expresado, entendemos procedente–, no puede subordinarse a la etiología material que, en cada caso, pueda subyacer al eventual derecho a la devolución.

En segundo lugar, cierto es que el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, razón por la que, específicamente, puede llegar a denegarse el derecho a la deducción (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bono, C-285/11;

y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13).

Sin embargo, el caso que nos ocupa parte de un supuesto diferente al que evoca esa jurisprudencia de Luxemburgo puesto que, mientras que, en esta última, resultaba aplicable el tributo y los contribuyentes mantenían su derecho a deducir el IVA, en el caso que nos ocupa, –específicamente, a diferencia de lo que ocurría en Giuseppe Astone–, no procede tributar por IVA, hasta el punto que la recurrente lejos de mantener su derecho a la deducción, considera todo lo contrario, es decir, que al habérsele repercutido indebidamente unas cuotas de IVA, no tenía derecho la deducción ni debía, por tanto, haberlas soportado, razón que –de acuerdo a su propia argumentación– justifica, precisamente, su petición de que les sean devueltas.

Esta STS, cuyo ponente es otro eximio jurista, don José Díaz Delgado, constituye un relevante colofón a los pasos dados por la Sala Tercera en el procedimiento inspector para una completa revisión de su alcance y objeto, a la par que un evidente ejemplo de cómo la tutela del interés público no tiene por qué comportar el menoscabo de los derechos de los contribuyentes. Esperemos que próximas reformas legislativas no recorten los horizontes que esta jurisprudencia consagra, lo que tampoco resultaría precisamente extraño a un legislador históricamente avezado en dicha práctica que, justifica, cínicamente, además, en el principio de seguridad jurídica y certeza normativa (no hace falta más que repasar las últimas exposiciones de motivos de las recientes reformas normativas de lucha contra el fraude fiscal para percatarse inmediatamente de ello).

## Referencias bibliográficas

- Álvarez Martínez, J. (2007). *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*. Madrid: La Ley.
- Baena del Alcázar, M. (1965). Instrucciones y circulares como fuente del derecho administrativo. *Revista de Administración Pública*, (48), 107-126. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115762.pdf>>.
- Bohoyo Castañar, F. (1986). *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cayón Galiardo, A. (1982). La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria. Civitas, *Revista Española de Derecho Tributario*, (36), 563-592.
- Cervera Torrejón, F. (1975). *La Inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cuéntara Martínez, J. M. de la. (1986). *Las potestades administrativas*. Madrid: Tecnos.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2011). *Curso de derecho administrativo I* (15.ª ed.). Madrid: Civitas/Thomson Reuters.

- Garrido Falla, F. (1955). La llamada doctrina del silencio administrativo. *Revista de Administración Pública*, (16), 85-116. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2112030.pdf>>.
- González Pérez, J. (1989). *Comentarios a la Ley de procedimiento administrativo*. Madrid: Civitas.
- Juan Lozano, A. M.<sup>a</sup> (1993). *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons.
- Lozano Serrano, C. (1990). La actividad inspectora y los principios constitucionales. Impuestos, *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1(6), 223-235.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la Administración. *Quincena Fiscal*, (15-16), 71-98.
- Navarro-Faure, A. (2008). El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley general tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, (138), 229-256.
- Núñez Pérez, G. G. (1987). La actividad administrativa de comprobación tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, (53), 39-96.
- Ortiz Díaz, J. (1957). Las circulares, instrucciones y medidas de orden interior ante el recurso de exceso de poder en la jurisdicción del Consejo de Estado francés. *Revista de Administración Pública*, (24), 335-356. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2112269.pdf>>.
- Palao Taboada, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Pamplona: Aranzadi/Thomson/Civitas.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2011). Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo. *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 8(27), 13-38.